

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«СТАВРОПОЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

На правах рукописи

Бобрышев Алексей Николаевич

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ПРОЦЕССОВ ЭКОНОМИКИ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Научный консультант:  
доктор экономических наук,  
профессор Костюкова Е. И.

Ставрополь 2017

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	3
<b>ГЛАВА 1. КОНЦЕПТУАЛЬНО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ЯВЛЕНИЙ В ЭКОНОМИКЕ</b> .....	16
1.1. Современные проблемы развития управленческого учета.....	16
1.2. Генезис учетно-экономической мысли в контексте развития управленческого учета как самостоятельной науки.....	29
1.3. Влияние кризисных процессов в экономике на трансформацию учетных систем.....	47
1.4. Факторы создания модели управленческого учета под воздействием условий макро- и микросреды.....	71
<b>ГЛАВА 2. ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ЯВЛЕНИЙ В ЭКОНОМИКЕ</b> ....	91
2.1. Идентификация действующей системы управленческого учета.....	91
2.2. Возможности и ограничения развития действующей системы управленческого учета.....	105
2.3. Управленческий учет в условиях кризисных явлений в экономике как система.....	132
<b>ГЛАВА 3. ОРГАНИЗАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ПРОЦЕССОВ В ЭКОНОМИКЕ</b> .....	159
3.1. Бизнес-модель производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта в качестве объекта управленческого учета.....	159
3.2. Управленческий учет резервной системы экономического субъекта в условиях экономической нестабильности.....	173
3.3. Учетно-аналитическое обеспечение деятельности экономического субъекта в инфляционной экономике.....	200
3.4. Бюджетирование как инструмент управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике.....	234
<b>ГЛАВА 4. АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ЯВЛЕНИЙ В ЭКОНОМИКЕ</b> .....	273
4.1. Аналитические аспекты безубыточности в условиях кризисных процессов в экономике.....	273
4.2. Аналитические подходы в управленческом учете экономического субъекта в условиях нестабильности экономики.....	289
4.3. Методика КРИЗИС-анализа в информационном обеспечении решений экономического субъекта.....	294
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b> .....	320
<b>СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ</b> .....	335
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ</b> .....	370

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Обострение глобальных проблем современной экономики, обусловленных дефицитным характером ресурсов, депрессивными и стагнационными процессами, сложностью экологической обстановки и т. п., определяют существенные трансформации функций бухгалтерских служб и роли учетной деятельности в системе современного менеджмента. Нестабильность внешней среды, волатильность спроса, инфляция, изменение курсов валют, повышение ставок по кредитам и займам и другие, не зависящие от экономического субъекта макроэкономические процессы, повышают риски поддержания его устойчивости и финансовой стабильности даже в условиях рентабельной деятельности и высокой платежеспособности.

В кризисных условиях модель поведения экономических субъектов предполагает длительное функционирование в условиях падения рынков, принципиально отличающееся от деятельности при устойчивом развитии либо экономическом росте, на что последние десятилетия ориентировалась учетно-экономическая мысль. В то же время цикличность экономического развития, обуславливающая кризисные процессы в качестве базовой закономерности функционирования социально-экономических систем, определяет вектор внимания к факторам внешней среды, являющейся основным носителем нестабильности в глобальных экономических процессах, требует проведения их перманентного мониторинга, однако демонстрирует неготовность экономических субъектов к функционированию в условиях депрессивности и стагнации.

В этих условиях особую важность приобретают исследования в области изучения влияния факторов внешней среды на характер функционирования экономического субъекта и механизм принятия решений. Очевидно, что в условиях кризиса, устойчивого развития либо экономического роста социально-экономической системы принципы и инструменты управления предпринимательскими структурами будут различаться, что определяет необходимость развития методологии управленческого учета в условиях нестабильной внешней среды.

Указанные обстоятельства обуславливают противоречие между разработанностью и успешным применением эффективных технологий и инструментов управленческого учета, с одной стороны, и недостаточностью их содержания для использования в условиях кризисных процессов в экономике субъектов хозяйствования, с другой.

Научная и практическая потребность в разработке концепции управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, отсутствие ее теоретико-методологического и организационно-методического обоснования определяют проблемную область и актуальность темы исследования.

**Степень научной разработанности проблемы.** Существенное влияние на формирование научной позиции автора оказали труды таких ученых, как А. Апчерч, С. В. Булгакова, О. Б. Вахрушева, М. А. Вахрушина, О. Н. Волкова, К. Друри, О. Д. Каверина, Т. П. Карпова, В. Э. Керимов, А. Н. Кизилев, Е. И. Костюкова, И. Г. Кукукина, Н. Т. Лабынцев, М. В. Мельник, И. Е. Мизиковский, В. Ф. Палий, В. С. Плотников, Л. В. Попова, М. Л. Пятов, О. В. Рожнова, С. А. Рассказова-Николаева, Н. Г. Сапожникова, М. И. Сидорова, А. А. Соколов, Я. В. Соколов, А. Ю. Соколов, Дж. Фостер, Ч. Т. Хоргрен, Л. А. Чайковская, В. Т. Чая, Н. И. Чупахина, А. Д. Шермет, Л. З. Шнейдман и др., посвященные решению общих теоретико-методологических и методических проблем становления и развития методологии управленческого учета в России. Развитию стратегического учета посвящены труды таких авторов, как: О. В. Алексеева, И. Н. Богатая, Н. А. Бреславцева, У. Кит, О. Е. Николаева, Б. Райан и др. Вопросы учета и анализа влияния инфляции на бухгалтерскую отчетность рассматривались в публикациях О. В. Ефимовой, Р. Г. Каспиной, В. В. Ковалева, Н. А. Остапюк, Д. А. Панкова, Г. Н. Соколовой, А. В. Суворова, Н. Н. Хахоновой и др.

Учетно-аналитическое обеспечение управления резервами экономического субъекта раскрывается в трудах следующих авторов: Х. Андерсона, Й. Бетге, М. Ф. Ван Бреда, В. Б. Ивашкевича, Д. Колдуэлла, О. А. Мироновой, Е. И. Муругова, Б. Нидлза, А. П. Рудановского, В. И. Ткача, Р. Энтони и др.

Проблематика адаптации инструментов управленческого учета к специфическим особенностям функционирования организаций аграрного сектора экономики нашла свое отражение в трудах Р. А. Алборова, А. Р. Закировой, Г. С. Клычовой, М. З. Пизенгольца, В. А. Пипко, Ю. И. Сигидова, Л. И. Хоружий, В. Г. Широбокова и др.

Трансформационные процессы учетно-аналитического обеспечения управления экономическими субъектами в нестабильных экономических условиях раскрываются в работах С. В. Банка, Дж. Барнса, С. А. Батлера, М. Волкера, Дж. Дэвисона, Л. Н. Красавиной, В. Нагар, М. Р. Метьюса, М. Х. Б. Перера, В. С. Плотникова, Дж. А. Смита и др.

Многообразие научно-методических подходов к исследованию отдельных сторон рассматриваемой в диссертации проблематики аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов в условиях кризисных процессов в экономике отражено в работах следующих авторов: Н. Э. Бабичевой, М. И. Баканова, Л. Е. Басовского, В. И. Бариленко, С. Б. Барнгольц, Д. А. Ендовицкого, В. Г. Когденко, Н. П. Любушина, Е. В. Негашева, Д. А. Панкова, В. Л. Поздеева, В. П. Суйц, А. И. Шигаева и др.

Признавая значимость существующих разработок в исследуемой области и не отрицая их достоинств для теории и практики управленческого учета, следует отметить, что проблема формирования концептуального содержания управленческого учета под влиянием фактора внешней среды не нашла широкого отражения в трудах современных авторов и не подкреплена системными теоретико-методологическими разработками. Результаты ретроспективного анализа показали, что недостаточно исследованными остаются вопросы методологического содержания антикризисной модели управленческого учета, формирования его категориального аппарата, разработанного с позиций положений теории систем, вследствие чего оказывается неоднозначным вопрос относительно новых объектов, в частности, таких как бизнес-модель экономического субъекта, резервы, инфляционные корректировки. В современных российских и зарубежных научных исследованиях не нашли отражения вопросы счетоводческого обеспечения моде-

ли управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, что свидетельствует о недостаточном развитии его методологического. Так же не полностью исследованными остаются методические положения анализа безубыточности в условиях воздействия высокого уровня инфляции, оценки макроэкономических показателей, формируемых под влиянием конъюнктуры, инфраструктуры, агентов и контрагентов рынка, их инвестиционной активности.

Научно-практическая потребность создания теоретического и методологического базиса управленческого учета с позиции его реализации как системы в условиях устойчивого развития кризисных явлений, включая макроэкономические процессы, на характер функционирования экономических субъектов, необходимость формирования организационно-методического обеспечения модели управленческого учета в условиях влияния экономических кризисов определили выбор темы, цель, задачи, структуру и содержание исследования.

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертации состоит в разработке теоретико-методологических и организационно-методических положений управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, обеспечивающих повышение качества и эффективности управления деятельностью экономических субъектов при макроэкономической нестабильности. Целевая направленность определила постановку задач:

- классифицировать факторы генезиса экономического развития, оказывающие воздействие на концептуально-методологическое содержание управленческого учета вследствие влияния внешней среды, цикличности экономических кризисов;
- выявить воздействие кризисных макроэкономических процессов на развитие учетных систем и управленческого учета, в частности;
- оценить факторы макро- и микро- среды, обуславливающие создание управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике;
- провести мониторинг степени распространенности управленческого учета в экономических субъектах РФ различных организационно-правовых форм и секторов экономики для обеспечения оценки их соответствия мировым тенденциям;

- выявить возможности и ограничения формирования управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике как системы;
- сформировать с позиций теории систем совокупность элементов управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике;
- разработать стандартизированное описание антикризисной модели управленческого учета на основе исследования его новых объектов, таких как бизнес-модель, резервы затрат экономического субъекта, инфляционный фактор;
- предложить порядок отражения на счетах фактора инфляции, формирования и использования резервов, создаваемых в системе управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике;
- разработать систему бюджетирования резервов по производственным затратам и расходам на продажу для применения в антикризисной модели управленческого учета,
- сформировать модель анализа безубыточности в условиях гиперинфляционной экономики;
- предложить в качестве нового подвида экономического анализа KRISIS-анализ и разработать его методику для оценки влияния макроэкономических процессов и использования в аналитическом обеспечении антикризисной модели управленческого учета.

**Область исследования.** Структура и содержание диссертации, её предметно-объектная область и полученные результаты соответствуют паспорту специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки): п. 1.1 Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета; 1.2 Методология построения учетных показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях; 1.4 История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета; 1.7 Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей; 2.13 Теория и методология бюджетирования.

**Предметом исследования** является комплекс теоретико-методологических, организационно-методических и практических проблем управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, ориентированного создание информационного обеспечения принятия решений при макроэкономической нестабильности.

**Объектом исследования** является система управленческого учета экономических субъектов, функционирующих в условиях кризисных процессов в экономике, которые послужили объектами эмпирического исследования и практической реализации полученных результатов, в том числе: АО «Верхнедубовское», АО «Сельскохозяйственное предприятие «Родина», СПК колхоз-племзавод «Казьминский», ООО СП «Прогресс» различных районов Ставропольского края.

**Методология и методика исследования.** Теоретическую основу обеспечили положения теорий макро- и микроэкономики, включая теории институционализма, систем, управления, в том числе устойчивого, циклического развития, экономического роста, антикризисного менеджмента, бухгалтерского управленческого учета. Методологическую основу составили общенаучные методы познания – системный, анализа и синтеза, индукции дедукции, диалектического единства, моделирование, наблюдения, системность и комплексность, классификация, обобщение, создание теорий, моделирование, сравнение, формализация, типология, а также субъектно-объектный и историко-эволюционный подходы. В диссертации применены специальные методы: бухгалтерского учета, счетоводческое моделирование, экспертный опрос. Применение совокупности перечисленных методов обеспечивает достоверность полученных результатов исследования.

Информационной базой исследования являются нормативно-правовые акты Российской Федерации в области учета, международные стандарты финансовой отчетности, официальные данные Федеральной службы государственной статистики и ее территориальных подразделений, Министерства сельского хозяйства РФ, информация бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности отдельных экономических субъектов, труды отечественных и зарубежных ученых: монографии, материалы специализированных периодических изданий, научных конференций, семинаров, сети Интернет, экспертные оценки, результаты авторских расчетов.



**Научная новизна исследования.** Научная новизна диссертационной работы состоит в решении крупной научной проблемы по разработке теории, методологии и развитию практических положений управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, имеющих важное значение для повышения качества информационного обеспечения управления и роста эффективности деятельности экономических субъектов при воздействии негативных макроэкономических процессов.

Наиболее существенные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

– дифференцированы методом фасетной классификации по пяти историческим периодам (1880 – 1925, 1920 – 1945, 1940 – 1975, 1970 – 2005 гг., 2000 – н. в.) группы (учетно-аналитической, институционально-экономической, информационно-технологической этиологии) и подгруппы (эволюционно-устойчивые, эволюционно-латентные, генерально-эволюционные, управляемые, неуправляемые, единичного проявления, национальной специфики) факторов генезиса учетно-экономической мысли, определяющих историческую обусловленность и закономерность формирования концепции управленческого учета под воздействием кризисных процессов в экономике;

– на основании изучения восьми наиболее масштабных экономических кризисов установлены эффекты (положительные, отрицательные, нейтральные, методические и концептуальные) кризисных процессов в экономике, которые стимулировали инструментарно-методические и методологические трансформации в учете (введение обязательной публичной, унифицированной отчетности, разработка стандартов и принципов учета, единообразие методов начисления амортизации, разработка новых методов калькулирования и др.) вследствие влияния макроэкономических факторов (банкротство корпораций, инфляционные процессы, межсекторальные дисбалансы, падение платежеспособного спроса, рост цен на энергоносители, высокая безработица, волатильность фондовых рынков и др.);

– выявлены факторы макросреды (кризисные, постиндустриальные, законодательные, конъюнктурные процессы, национальная специфика учета) и микросреды (жизненные циклы продуктов производства / экономических субъектов, секторальные, организационные, территориальные), обуславливающие модель управленческого учета в условиях нестабильности в экономике и реализации концепции антикризисного управления;

– посредством экспертного опроса трех групп респондентов (учетные, научные работники, прочие эксперты) установлены закономерности функционального состояния управленческого учета, в частности идентифицированы и проранжированы степень его распространенности в РФ (в отдельных элементах, системно и по секторам экономики); цели и субъекты ведения, а также наиболее распространенные инструменты, позволившие сделать выводы о несоответствии оцениваемых тенденций мировому опыту развития данной науки;

– установлены концептуальные, методические, явные, скрытые факторы-катализаторы (высокий потенциал распространения, приоритет аналитических методов над традиционными, распространение управленческого учета в некоммерческих организациях и экономических субъектах малых форм, разработка компьютерных программ и др.) и факторы-ингибиторы (консервативность взглядов пользователей на цели ведения, пассивное использование инновационных управленческих технологий, недостаточный уровень квалификации, отсутствие общепринятой теоретической основы, доминирование и приоритет требований бухгалтерского учета и др.) развития управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, позволившие идентифицировать процесс расширения объектов управленческого учета посредством включения в их состав бизнес-модели, бизнес-процессов, резервов деятельности экономического субъекта, определяющие оценку влияния на него процессов внешней среды (инфляция, действия контрагентов, волатильность рынков и др.);

– введено в научный оборот и разработано авторское определение понятия «управленческий учет в условиях кризисных процессов в экономике» (синонимы – «антикризисный управленческий учет», «антикризисная модель управленческо-

го учета»); дифференцированы его цель, задачи, принципы, функции, предмет, объекты, инструменты, совокупность которых обуславливает его содержание с позиций теории систем, определяет свойства моделируемости, целостности, комплексности, создавая концептуальную основу для формирования нового научного направления в управленческом учете;

– разработан структурированный по рубрикам (разделам) стандарт управленческого учета «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации», отражающий совокупность инструментов управленческого учета (ABC-анализ, XYZ-анализ, ФСА, SWOT-анализ, STEP-анализ, KRISIS-анализ, CVP-анализ, шесть сигм, стратегический анализ цепочки ценностей, ABC-калькулирование, таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркинг) в имманентной взаимосвязи с элементами бизнес-модели (виды деятельности, контрагенты экономического субъекта, ключевые ресурсы и процессы, потребительская ценность продукта, взаимодействие с клиентами, формула прибыли, рыночные параметры функционирования субъектов). Отличительными признаками стандарта является секторная и антикризисная адаптация инструментов управленческого учета;

– сформирована совокупность счетов резервов затрат и использования прибыли, предназначенная для применения в модели управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике (24 «Бюджетируемые производственные затраты», 27 «Бюджетируемые расходы на продажу», 36 «Непредвиденные производственные затраты», 37 «Непредвиденные расходы на продажу», 38 «Бюджетируемые доходы и расходы», 39 «Прибыли и убытки в производстве», 88 «Резерв на инфляционные корректировки», 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство», 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу») и альбомов корреспондирующих записей, обеспечивающая возможность дифференцированного отражения бюджетлируемых и непредвиденных кризисных затрат на производство и расходов на продажу и реализацию резервного менеджмента посредством двух моделей счетоводства

(формирование резерва по непредвиденным кризисным затратам за счет затрат на производство и за счет средств нераспределенной прибыли);

– разработана совокупность счетов управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике для отражения влияния фактора инфляции (22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий»; 06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов»; 12 «Влияние инфляции на оборотные активы»; 72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям»; 93 «Инфляционные прибыли (убытки)») с их аналитическим развитием, обуславливающая реализацию концепции поддержания капитала в антикризисной модели управленческого учета, позволяющая разграничить операционные и инфляционные результаты деятельности, а также усилить учетные функции антиинфляционных мероприятий;

– разработана система резервных бюджетов и управленческих отчетов в системе резервного менеджмента (бюджет резервов по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство, бюджет резервов по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу, отчет о резервировании затрат в управленческом учете, отчет о непредвиденных расходах и резервах на их покрытие по структурным подразделениям, отчет о рейтинговой оценке результатов деятельности производственных центров затрат и др.), позволяющих нивелировать риски производственной и коммерческой деятельности под воздействием депрессивных явлений в экономике;

– модифицирована методика проведения CVP-анализа, адаптированная к специфике функционирования сельскохозяйственных организаций, отличительными признаками которой является применение коэффициентов корректировки переменных и постоянных затрат, понесенных в ретроспективном периоде, на величину инфляции, что существенно повышает точность информации при определении точки безубыточности производства продукции в условиях кризисных процессов в экономике;

– разработана методика KRISIS-анализа, осуществленного посредством информации о внешней и внутренней среде (статико-динамическая оценка внеш-

ней среды, скоринговая тестово-диагностическая оценка внутренней среды, поэтапная диагностика его аналитических блоков (*K* – конъюнктура; *R* – рынок; *I* – инфраструктура; *S* – социальная сфера; *I* – инвестиции; *S* – системные и структурные показатели)) на основе разработанной системы показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях и способы их оценки. Предложенный подход расширяет информационное обеспечение принятия решений для обеспечения устойчивого развития экономического субъекта в условиях кризисных процессов в экономике.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Теоретическая значимость проведенного исследования заключается в разработке модели управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, сформированной с позиции теории систем, позволяющей решить важную научную проблему – усовершенствовать систему информационного обеспечения принятия управленческих решений в условиях неустойчивости и кризиса внешней среды, за счет введения в ее предмет новых объектов: инфляция, бизнес-модель экономического субъекта, резервы и резервное бюджетирование, экономические параметры внешней среды. Сформулированные в процессе диссертационного исследования выводы, предложения и рекомендации расширяют теоретические представления о становлении управленческого учета посредством рассмотрения кризисных процессов в экономике как комплексного и многоаспектного экономического явления, оказывающего существенное воздействие на его генезис и инструментарий.

Практическая значимость результатов исследования заключается в том, что оно доведено до конкретных моделей, методических рекомендаций, алгоритмов, инструментов и рабочих методик управленческого учета. Предложенный набор прикладных разработок может быть использован для выработки информации и принятия эффективных управленческих решений в условиях кризисных процессов в экономике. Непосредственно перспективами практического использования обладают представленные в диссертации следующие разработки: стандарт управленческого учета «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации», система счетоводческого сопровож-

дения операций резервирования и инфляционных корректировок в управленческом учете, комплекс рекомендаций по формированию резервных бюджетов, методика CVP-анализа в условиях гиперинфляции, методика KRISIS-анализа социально-экономических процессов на микро- и макроуровнях в целях принятия управленческих решений в условиях неопределенности и др.

Данные разработки могут быть использованы в практической деятельности сельскохозяйственных организаций в условиях кризисных процессов в экономике, при обучении и повышении квалификации специалистов в области управленческого учета, при совершенствовании содержания, структуры и методики преподавания дисциплин учетного профиля.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные выводы и рекомендации диссертационного исследования докладывались и получили одобрение на международных, всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях, проходивших в 2006 – 2016 гг. в Брянске, Воронеже, Санкт-Петербурге, Симферополе, Ставрополе, Сыктывкаре, Княгинино, Краснодаре, Макеевке, Москве, Невинномысске, Пензе, Ростове-на-Дону, Ужгороде (Украина), Ярославле.

Полученные автором результаты исследования внедрены и используются в деятельности: АО «Верхнедубовское» Шпаковского района Ставропольского края; АО «Сельскохозяйственное предприятие «Родина» Шпаковского района Ставропольского края; СПК колхоз-племзавод «Казьминский» Кочубеевского района Ставропольского края; ООО СП «Прогресс» Андроповского района Ставропольского края. Разработанные автором методические и прикладные рекомендации приняты и используются министерством сельского хозяйства Ставропольского края, учебным центром министерства финансов Ставропольского края, НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» в процессе подготовки и повышения квалификации работников учетно-аналитических служб.

Основные научные положения диссертационной работы применяются в качестве учебно-методического материала в Ставропольском государственном аграрном университете при преподавании дисциплин учетного профиля.

В процессе работы над диссертацией по теме исследования реализованы следующие грантовые программы: грант Президента Российской Федерации для

государственной поддержки молодых российских ученых – кандидатов наук (конкурс – МК-2016) на тему «Трансформация учетно-аналитических функций управления экономическими субъектами в условиях кризисных процессов в экономике» (заявка № МК-8806.2016.6), Грантовая программа Международного научного фонда экономических исследований академика Н. П. Федоренко (решение от 17 ноября 2009 г.) на тему «Разработка автоматизированной информационной системы учетно-аналитического обеспечения деятельности сельскохозяйственных организаций», Грант Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере по программе «Участник молодежного научно-инновационного конкурса» («У.М.Н.И.К.»), Грант благотворительного фонда имени В. Потанина для молодых преподавателей – 2012 г.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с тематическими планами проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет»: «Разработка методологии учетно-аналитического обеспечения инновационной деятельности в региональной экономике» (2011 – 2015); (2016 – 2020 гг.), утвержденными решениями ректора ФГБОУ ВО Ставропольский ГАУ.

**Публикации.** Результаты исследования опубликованы в 112 научных работах общим объемом 93,29 п. л. (авторский объем 57,42 п. л.), в том числе: в 31 статье в научных изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки России для публикации результатов диссертационных исследований общим объемом 20,72 п. л. (авторский объем 14,59 п. л.), в 10 авторских и коллективных монографиях общим объемом 52,25 п. л. (авторский объем 26,78 п. л.), в статьях и материалах конференций, общий объем которых составляет 20,32 п. л., в том числе авторских 16,06 п. л.

**Структура работы.** Диссертационная работа состоит из введения, четырех глав, заключения, списка литературы, включающего 368 источников, содержит 52 рисунка, 82 таблицы. Общий объем диссертации составляет 371 страницу, 47 приложений.

## ГЛАВА I.

# КОНЦЕПТУАЛЬНО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ЯВЛЕНИЙ В ЭКОНОМИКЕ

### 1.1. Современные проблемы развития управленческого учета

В последние годы система управленческого учета становится все более распространенной. Это позволяет говорить о его самоидентификации как нового научно-практического учетного направления, для которого характерен специфический имманентный предмет, объект и инструментарий, ориентированный на принятие эффективных управленческих решений. Период активного становления системы управленческого учета в России (последнее десятилетие XX века) свидетельствует о том, что сегодня он стал общепризнанным как в научной, так и в корпоративной среде, а эффективность использования его отдельных элементов в учетно-аналитической работе отечественных хозяйственных единиц вызывает все меньше сомнений у специалистов и практиков. В то же время период двадцатилетних дискуссий и споров относительно трактовки базовых экономических дефиниций, новых перспективных направлений использования инструментария управленческого учета, уточнения объектов, предмета и методов так и не привел к выработке единых унифицированных приемов и способов, одинаково эффективных для большинства секторов экономики, на разных стадиях жизненного цикла экономического субъекта и при меняющейся внешней конъюнктуре рынка. Это обстоятельство во многом объясняет появление большого количества исследований в данной области применительно к национальной специфике и сложившейся учетно-управленческой практике, однако целый ряд вопросов остаются предметом дискуссий современных авторов и специалистов в области управленческого учета.

Реформирование системы бухгалтерского учета в России идет по пути сближения с международными стандартами, опираясь тем самым на опыт англоязычных стран.



зычных стран, в которых, как справедливо отмечает О. В. Рожнова, «выделяется три вида отчетности: финансовая, налоговая и управленческая Это соответственно свидетельствует о необходимости официального признания трех видов отчетности (учета)» [240, с. 18]. Однако данный вопрос все еще остается дискуссионным.

К наиболее актуальным проблемам развития концептуальных и прикладных основ современной методологии управленческого учета, по нашему мнению, следует отнести пять направлений:

1) идентификация места и роли управленческого учета в единой системе бухгалтерского учета и отчетности;

2) трансформация методологии и объектов управленческого учета под влиянием различных факторов;

3) кросс-функциональная взаимосвязь управленческого учета и других наук, в частности контроллинга;

4) проблематика организационно-методического развития управленческого учета в России;

5) выбор приоритетов дальнейшего развития стратегического учета и отчетности.

Рассмотрим каждое из направлений более подробно. Идентификация места и роли управленческого учета в отношении единой системы бухгалтерского учета, а также трактовка ключевых экономических категорий управленческого учета затрагивается в трудах С. В. Булгаковой [47], О. Б. Вахрушевой [59, с. 5 – 39], М. А. Вахрушиной [62, с. 12 – 23], О. Н. Волковой [72], В. Б. Ивашкевича [109], О. Д. Кавериной [114], Т. П. Карповой [118], В. Э. Керимова [122], И. Г. Кондратовой [143], И. Г. Кукукиной [158], И. Е. Мизиковского [189], В. Ф. Паля и В. В. Паля [212], О. В. Рожновой [240], А. Д. Шеремета [316] и др. К актуальным проблемам развития концептуально-методологических основ управленческого учета стоит также отнести вопросы становления его инструментария, рассмотрения этапов формирования методологии управленческого учета,

выделения новых групп факторов самоидентификации управленческого учета как самостоятельной науки.

Изменения в области методологии и объектов управленческого учета под влиянием зарубежных тенденций его развития, в частности, ориентация на составление отчетности об устойчивом развитии и интегрированной отчетности, «бизнес-модель – как новый объект управленческого учета», освещаются в трудах Н. В. Малиновской [65], В. Г. Когденко, М. В. Мельник [137] и др. В этой же группе проблем можно выделить необходимость мониторинга внешней среды, зависимость управленческого учета от циклических процессов в экономике и появление новых объектов учета, не являющихся таковыми в системе финансового учета.

Кросс-функциональная взаимосвязь управленческого учета и других наук заключается в противопоставлении объектов, функций, приемов и методов управленческого учета соответствующим элементам контроллинга, менеджмента, проектного управления и др., в контексте оперативной и стратегической составляющих. Среди отечественных авторов выделяются следующие работы, посвященные сопоставлению инструментов управленческого учета и контроллинга [110, 111, 144, 118, 289, 321; 330]. К данному блоку проблем также относятся: междисциплинарная разобщенность управленческого учета и менеджмента, влияющая на их дальнейшее развитие и попытки их интеграции, в том числе в рамках учебных планов при подготовке магистров по программе «Управленческий учет и контроллинг».

Следующей проблемой нам видится организационная разобщенность и инфраструктурная неразвитость, требующая учреждения в стране специализированного органа, осуществляющего методологическое руководство развитием управленческого учета, разработки профессионального стандарта «Специалист по управленческому учету» и других мероприятий [62].

Пятая проблема заключается в выборе наиболее перспективных направлений дальнейшего развития стратегического учета и отчетности, а также в повышении значимости прогностической функции управления в целом [203, 172, 39].

Управленческий учет, на наш взгляд, имеет существенные перспективы дальнейшего развития, которые скрыты в недостаточном количестве исследований отечественных авторов, посвященных учету и мониторингу внешней среды экономического субъекта. Большинство исследований зачастую сфокусировано на вопросах учета затрат и калькулирования фактической себестоимости в различных сферах экономической деятельности за счет применения традиционных либо инновационных методов калькулирования, развивая и без того богатый опыт производственного учета. В то же время вопросы информационного обеспечения новых направлений в менеджменте, которых становится все больше и больше, остаются фрагментарно изученными или неисследованными вовсе.

В этом контексте проблематика применения KPI-технологий, учет и анализ процесса формирования и реализации бизнес-модели экономического субъекта, составления отчетности об устойчивом развитии (интегрированной отчетности), аналитического обеспечения цепочки создания стоимости, разработки ключевых систем сбалансированных показателей (финансовые и нефинансовые индикаторы эффективности) и других направлений является приоритетной для дальнейших исследований. Все более очевидным становится тот факт, что система управленческого учета претерпевает большие изменения под влиянием как внутренней корпоративной, так и внешней среды.

Отметим, что управленческий учет весь период адаптации его инструментов, приемов и способов к специфике отечественной экономики и продолжающихся дискуссий относительно необходимости его ведения в нашей стране непрерывно эволюционировал в зарубежных странах. В то время, когда в транснациональных компаниях, работающих на мировых рынках, актуализируются вопросы составления интегрированной отчетности, в нашей стране отчетность не всегда отвечает информационным запросам большинства категорий пользователей в силу недостаточной аналитичности и релевантности.

Исторически вопросы самоидентификации отечественного управленческого учета как самостоятельного учетного направления были представлены в исследованиях современных авторов в контексте четырех позиций:

1. Первая группа ученых отождествляла управленческий учет с производственным, в отношении которого в экономике социалистического периода сложился богатый опыт, поскольку отечественная школа калькулирования, имеющая гораздо большую, нежели чем на Западе историю, являлась фундаментом учетной мысли в период плановой экономики.

2. Вторая группа авторов идентифицировала управленческий учет как часть системы управления экономическим субъектом, что в свою очередь фокусирует внимание данной дисциплины не только на учетных аспектах, но и на вопросах планирования, контроля, анализа, нормирования и прогнозирования.

3. Третья группа авторов выделяла управленческий и бухгалтерский учет как две самостоятельные информационные системы.

4. Четвертая группа ученых считала, что управленческий учет дублирует функции производственного учета в системе бухгалтерского учета, и в этой связи не выделяла его в самостоятельное направление.

В настоящее время сложилось устойчивое мнение относительно необходимости выделения управленческого учета и четвертая концепция признана несостоявшейся. Однако дискуссионными остаются вопросы относительно перспектив его дальнейшего развития с точки зрения национальных особенностей, исторически сложившегося опыта учетной работы, традиций и менталитета пользователей бухгалтерской информации. В этой связи отдельное внимание в ходе настоящего исследования необходимо уделить генезису отечественной учетной мысли.

Некоторые ученые истоки зарождения управленческого учета в России связывают с эволюцией хозрасчетных отношений [67, 212, 277]. Так, В. Ф. Палий отмечал, что «управленческий учет выходит за рамки собственно учета. Это комплексный метод внутрихозяйственного управления, очень похожий на хорошо известный в прошлом отечественный внутрихозяйственный расчет, приспособленный к условиям рыночной экономики». Но при этом очевидно, что их провозглашавшееся стимулирование не имело под собой экономического базиса, который мог бы стать основой развития управленческого учета. Хозрасчет не приводил к ликвидации экономически нерентабельных и убыточных хозяйств, то есть он не

являлся механизмом конкурентной борьбы. В социалистической учетной системе существовала масса недостатков, вызванная факультативным использованием методов экономического анализа, который не был ориентирован на оценку финансового положения хозяйствующего субъекта и не использовался в качестве инструмента для принятия управленческих решений, искусственным перераспределением финансовых результатов с целью нивелирования, а по сути – вуалирования убытков и др. В отдельных исследованиях [59, с. 7] отмечается, что в сложившихся условиях применение хозрасчета стимулировало развитие внутреннего учета, но не позволило внедрить управленческий учет в полной мере.

В целом период социалистической, плановой экономики стоит особняком в рамках генезиса управленческого учета. Так, с одной стороны, именно в данный период получил становление и существенное развитие производственный учет, до сих пор являющийся существенной частью управленческого учета, широко распространялась система нормативного учета затрат, совершенствовались отраслевые аспекты применения позаказного, попередельного и попроцессного методов учета затрат, создавалась методологическая и эмпирическая база для развития бюджетирования на основе составления протехфинплана. Отечественная школа калькулирования, имеющая гораздо большую, нежели чем на Западе, историю, являлась фундаментом учетной мысли в период плановой экономики.

Но, с другой стороны, коллективизм, не поощрявший инициативы и хозяйственной самостоятельности, оказывал существенное влияние на развитие учетных теорий в целом и управленческого учета в частности. Модель, при которой прибыль не является важнейшим результатом функционирования хозяйственной единицы, не содержащая механизмов рыночной конкуренции, при которой несостоятельные и неэффективные с экономической точки зрения субъекты не банкротятся, не может опираться на принципы системы управленческого учета, что в существенной степени отразилось на процессах его развития в нашей стране. Вся система калькулирования в период плановой экономики была построена таким образом, чтобы хозяйствующие субъекты не имели убытков, но делалось это ис-

ключительно благодаря перераспределению финансовых результатов с целью достижения высокой рентабельности.

При этом инструментарий аналитического обеспечения не был ориентирован на принятие управленческих решений, это существенно ограничивало аналитическую функцию учетных процедур.

В настоящее время практика функционирования отечественных экономических субъектов показывает отсутствие самостоятельной системы управленческого учета, она строится, как правило, на базе бухгалтерского финансового учета, что, с одной стороны, не позволяет преодолеть «границы ретроспективности», но с другой – способствует синхронизации информационных потоков в единой системе управления экономическими субъектами. Многие ученые и специалисты обращают внимание на то, что использование данных бухгалтерского финансового учета для принятия управленческих решений снижает их эффективность по объективным причинам и указывают на необходимость формирования самостоятельной системы управленческого учета, не зависимой от бухгалтерского финансового учета. Это требует построения принципиально иной платформы для принятия управленческих решений менеджерами, сфокусированной на несколько иных объектах учета.

Управленческий учет в международной практике показал свою самостоятельность и независимость, функционируя обособленно от системы бухгалтерского финансового учета. С точки зрения выработки информации для менеджеров такой подход, на наш взгляд, является более эффективным. Однако в диссертационном исследовании мы исходим из понимания того, что на сегодняшний день построение независимой системы управленческого учета в отечественных компаниях сдерживается целым рядом объективных и субъективных факторов. Как показали результаты проведенного нами экспертного опроса мнений специалистов в области управленческого учета<sup>1</sup>, методика и результаты которого раскрываются во второй главе диссертационного исследования, лишь малая доля компаний идет по пути постановки полноценной системы управленческого учета (35,4 % опро-

---

<sup>1</sup> методология проведенного исследования подробно описывается во второй главе исследования

шенных респондентов в фокус-группе «учетные работники»), большинство экономических субъектов внедряют лишь отдельные его элементы (53,85 %) (рис. 1.1).

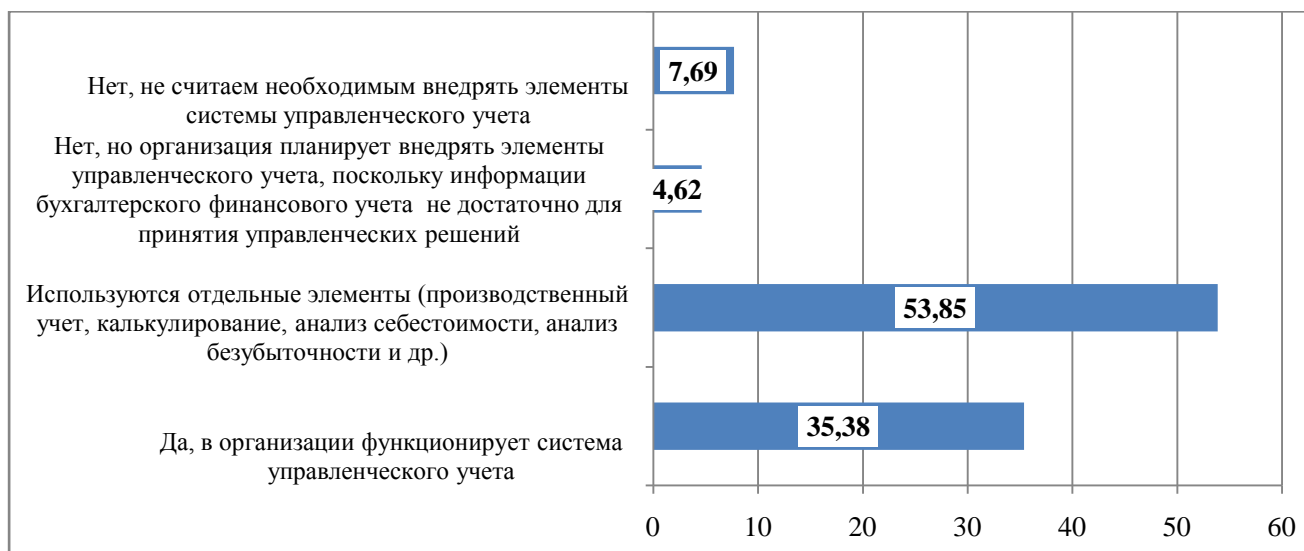


Рис. 1.1 Оценка степени распространенности управленческого учета в фокус-группе учетных работников

Полученные данные в целом сопоставимы с исследованиями, проведенными в смежных регионах. Так по результатам анкетирования экономических субъектов из Ростовской области и Краснодарского края [40] выявлено, что управленческий учет используется 51 % из числа опрошенных фирм. Дополнительно в данном исследовании установлено, что только 1 % экономических субъектов использует в своей деятельности стратегический учет, при этом 92 % анкетлируемых отмечают высокую зависимость организаций от внешних факторов.

Безусловно, вопрос информационных потоков между бухгалтерским финансовым и бухгалтерским управленческим учетом является дискуссионным, требующим дальнейшего научного изучения и практической проработки.

Таким образом, возможности и ограничители методологического развития управленческого учета часто упираются в проблематику трактовки самостоятельности данного научного направления, которое многие ученые как в России, так и в международной практике [342, 348, 266] отождествляют с термином «учет затрат», затрудняясь провести четкую границу между ними. Это во многом ограничивает его инструментарий, цели и способы выработки информации.

Существует и иная точка зрения, в соответствии с которой управленческий учет является более объемным, включающим «процессы сбора, подготовки и аналитической обработки разнообразной информации учетного и неучетного характера, обеспечивающей необходимыми данными систему управления бизнесом» [47, 74, 197, 212, 251, 334, 240 и др.].

Отметим, что 58,3 % опрошенных респондентов придерживаются второй точки зрения, согласно которой «Управленческий учет – это часть системы управления экономическим субъектом, включающей помимо учета целый ряд других функций: планирование, контроль, анализ, нормирование и прогнозирование» и только 25 % придерживаются мнения, что «управленческий учет – это, главным образом, производственный учет, который сфокусирован на управлении затратами. Управленческий учет дублирует некоторые функции бухгалтерского учета» (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Распределение мнений опрошенных респондентов относительно самостоятельности управленческого учета (% от числа опрошенных)

	Фокус-группа			Итого по всем респондентам
	Ученые	Учетные работники	Пользователи	
Управленческий учет – это самостоятельное направление учетно-аналитической работы, которое имеет свои цели, инструменты и методы. Управленческий и бухгалтерский учет – две самостоятельные информационные системы	11,8	5,9	22,2	10,0
Управленческий учет – это, прежде всего, производственный учет, сфокусированный на управлении затратами. Управленческий учет дублирует некоторые функции бухгалтерского учета	17,6	29,4	22,2	25,0
Управленческий учет – это часть системы управления экономическим субъектом, включающей помимо учета целый ряд других функций: планирование, контроль, анализ, нормирование и прогнозирование	64,7	55,9	55,6	58,3
Управленческий учет не является самостоятельным направлением, а входит в систему бухгалтерского финансового учета	5,9	8,8	0,0	6,7
Итого	100,0	100,0	100,0	100,0



Изучение мнений отечественных авторов относительно концептуально-методологических предпосылок становления управленческого учета и контроллинга показало наличие оппортунизма в трактовке функций, инструментов, объектов и методов этих наук в контексте оперативной и стратегической составляющих. Так, В. Б. Ивашкевич отмечает: «Стратегический учет и контроллинг органически вписываются в систему управленческого учета, во-первых, потому что предназначены для управления компанией, а во-вторых, поскольку используют единые с текущим, нестратегическим учетом для управления приемы и методы» [109, с. 43].

В свою очередь, М. А. Вахрушина, развивая данную мысль, отмечает: «Контроллинг и управленческий учет являются своеобразным механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную связь в контуре управления» [62]. О. В. Рожнова идет дальше и говорит об отказе от восприятия контроллинга как самостоятельной науки: «Контроллинг не имеет самостоятельного значения, и его составные части представляют собой отдельные составляющие элементы управленческого учета» [240, с. 19 – 20].

Единство методических приемов и способов выработки информации, а также сущностная идентичность управленческого учета и контроллинга отмечают: В. А. Назарян [198], Е. В. Галкина [76, с. 65], Л. Н. Юдина [327, с. 85] и др.

Идея дифференциации управленческого учета и контроллинга ввиду различной информационной емкости отмечена С. Я. Юсуповым, который говорит о том, что управленческий учет выступает в роли учетно-аналитической подсистемы контроллинга Л. Н. Юдина [327, с. 65 – 66], аналогичного мнения придерживаются и другие авторы [327, с. 86], Н. А. Харитоновна [298, с. 51], М. Павленков [208, с. 71], И. Ю. Варьяш [57, с. 19], М. П. Переверзев, Н. А. Шайденко, Л. Е. Басовский [218, с. 203] и др. Хан Дитгер и Хунгерберг Харальд трактуют контроллинг достаточно широко за рамками управленческого учета: «как комплекс задач по планированию, регулированию и наблюдению» [296, с. 215].

Мы оценили указанную проблему с эволюционной точки зрения и установили, что попытка выделить сравнительные признаки между управленческим учетом, контроллингом, стратегическим учетом, стратегическим анализом и управлением с точки зрения исторических предпосылок их зарождения затруднена ввиду единой этио-

логической цели данных систем, заключающейся в координации процессов планирования, контроля и регулирования в экономических субъектах. В то же время существуют и явные признаки дифференциации данных систем (табл. 1.2).

Отметим также, что сравнительные признаки управленческого учета, контроллинга, стратегического учета и управленческого (стратегического) анализа рассматривались не столько с точки зрения дифференциации инструментов, сколько с целью разграничения эволюционных предпосылок появления и последующего выделения в самостоятельную науку.

Фрагментарно изученными и дискуссионными также являются вопросы трактовки целей, стоящих перед управленческим учетом, объектов учета и субъектов его проведения, компетенций, которыми должны обладать специалисты в области управленческого учета. Вызывает неопределенность состав инструментов и технологий для выработки информации в системе управленческого учета, а также механизм его взаимодействия со смежными науками.

Дискуссионный характер мнений современных авторов относительно вышеописанной проблематики, определяющей концептуальную «конструкцию» управленческого учета, формирует направленность дальнейшего исследования.

Теоретическая и методологическая концепция диссертационной работы базируется на последовательном выдвижении и реализации научных гипотез по обоснованию нового научного направления – антикризисной модели управленческого учета. Основопологающей гипотезой исследования является предположение о том, что действующая система управленческого учета не может быть использована в кризисных условиях в экономике, без организационно-методической корректировки. Структурными компонентами гипотезы являются следующие предположения, которые последовательно изучаются в диссертации:

1) управленческий учет – самостоятельное учетное направление, сформировавшееся под воздействием естественно-эволюционных и циклических процессов в экономике;

2) кризисные процессы в экономике оказывают существенное влияние на развитие учетной мысли, вызывая как положительные, так и отрицательные эффекты на становление методологии управленческого учета;

Таблица 1.2

Сравнительная характеристика разновидностей управленческого учета и контроллинга<sup>1</sup>

Признак	Вид учетных систем				
	Управленческий оперативный учет	Контроллинг		Управленческий стратегический учет	Управленческий и стратегический анализ
		Оперативный	Стратегический		
Сущностные характеристики*	Выделение из общей бухгалтерской службы калькуляционной бухгалтерии	Первые попытки критической оценки деятельности менеджмента экономических субъектов за счет расширения ревизионной функции, в условиях потери ими платежеспособности		Трансформация учетных функций от ретроспективной информации к перспективной	Интеграция аналитических действий в системе экзо- и эндогенной среды
Реакция на кризисные процессы в экономике*	Способствовали самоидентификации учета	Актуализировали необходимость применения системы	Приводили к выработке новых инструментов	Идентифицировали недостатки в применяемых методах	Усиливали актуальность мониторинга внешней среды
Отношение к позиционированию компании на рынке*	Учет и воздействие на текущую позицию экономического субъекта	Влияние на текущую бизнес-позицию	Создание будущей бизнес-позиции	Оценка будущей бизнес-позиции	Оценка перспектив бизнес-позиции в будущем
Базовая функция*	Производственный учет	Внутренняя ревизия, управление прибылью	Управление перспективами и потенциалом	Прогнозирование внешних факторов	Анализ внешней среды
Связь с внешней средой*	Минимальная	Незначительная	Высокая	Высокая	Высокая
Влияние на менеджмент	Управление бизнес-процессами. Сигналы соответствуют реакции фирмы	Сигналы соответствуют	Сигналы опережают реакцию фирмы	Управление через предвидение изменений.	Управление через оценку внутренних и внешних факторов.
		Управление на основе контроля и координации управленческих функций			
Миссия, предназначение	Учет производства. Обеспечение доходности, ликвидности деятельности. Оптимизация бизнес-процессов фирмы	Эффективность операционных процессов. Рациональность использования ресурсов. Максимизация прибыли (количественный рост)	Долгосрочное функционирование фирмы. Рациональность использования потенциала. Долгосрочное существование фирмы (качественный рост)	Оптимизация положения фирмы во внешней среде. Принятие решений по новым запросам рынка. Антикризисное управление	Оценка долгосрочных факторов и перспектив фирмы. Выявление новых запросов рынка и внешней среды. Обеспечение данными
Временной горизонт	Краткосрочная и среднесрочная перспектива		Долгосрочная перспектива		
Объект учета	Бизнес-процессы, затраты и результаты, их учет, планирование, контроль и управление	Все краткосрочные внутренние процессы, их контроль, оценка, корректировка и управление	Все средне- и долгосрочные процессы, оценка, контроль, прогноз и управление ими	Средне- и долгосрочные внешние процессы, их прогнозирование, оценка и управление	Причинно-следственные связи внутренних и внешних процессов, их диагностика и оценка

<sup>1</sup> \*факторы рассматриваются в контексте эволюционной динамики учетно-управленческой и экономико-аналитической мысли

3) системная сущность управленческого учета проявляется в конфигурации факторов микро- и макросреды, определяющих специфику функционирования экономического субъекта и конкретную модель его реализации;

4) в кризисных условиях целесообразно применять модифицированный вариант модели управленческого учета – антикризисный, обладающий имманентным инструментарием, а также собственными принципами, функциями и целями.

Концептуально-методологическая схема проведения диссертационного исследования представлена на рис. 1.2.

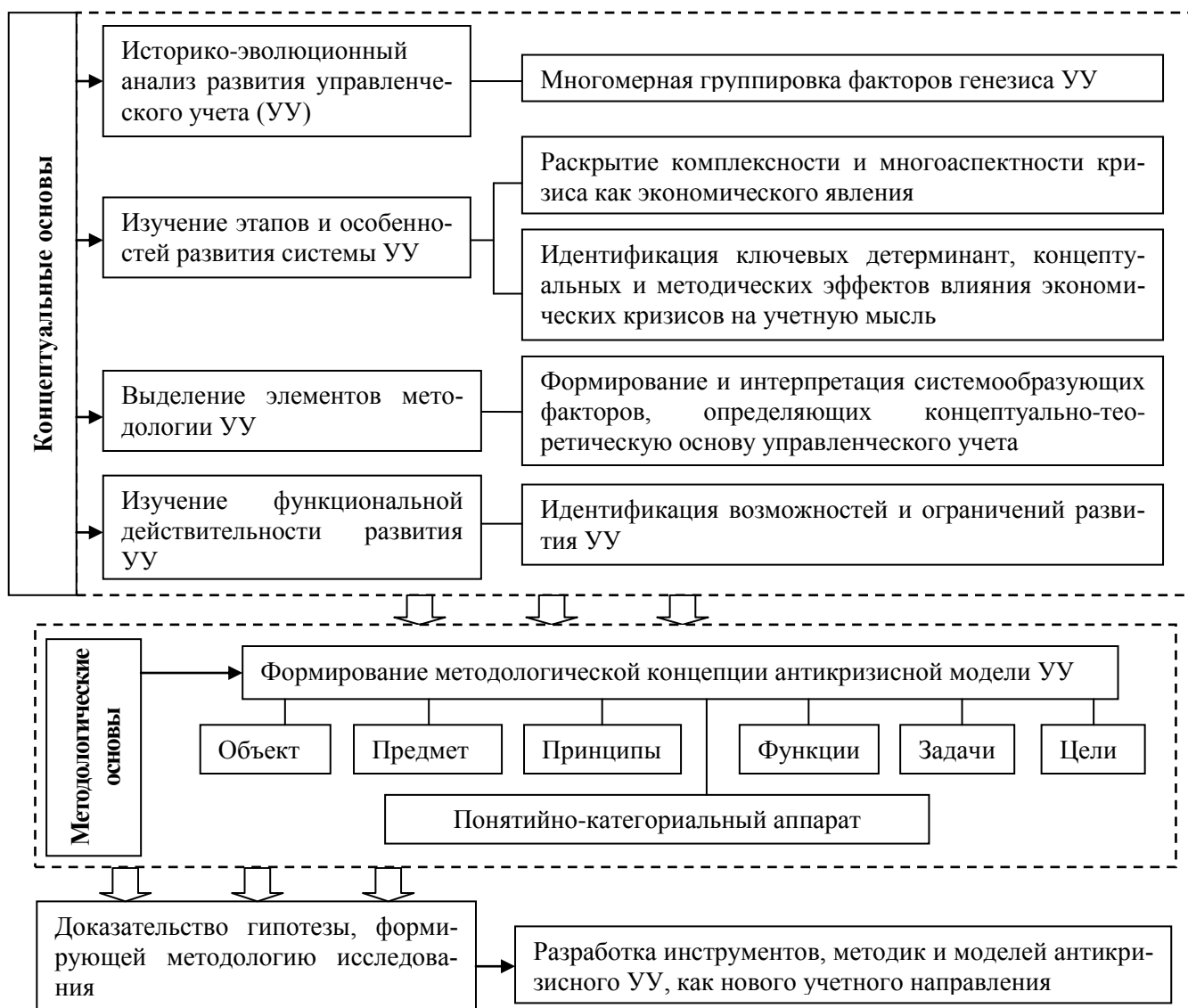


Рис. 1.2. Концептуальная и методологическая основа диссертационного исследования

Дальнейшая логика исследования предполагает последовательное раскрытие каждого из блоков концептуально-методологической схемы.

## **1.2. Генезис учетно-экономической мысли в контексте развития управленческого учета как самостоятельной науки**

Как показали результаты исследования, в настоящее время методологический базис управленческого учета находится в стадии первичного становления, в этой связи главенствующим подходом для его самоидентификации является системно-хронологический или историко-эволюционный подход.

В связи с этим нами предлагается порядок историко-эволюционного анализа развития управленческого учета и его самоидентификации как самостоятельной науки, из 9 основных блоков, последовательная реализация которых позволяет идентифицировать факторы развития управленческого учета как относительно самостоятельного учетного направления (рис. 1.3).

Разработанная последовательность действий позволяет идентифицировать ключевые факторы становления и развития управленческого учета, выявить основные направления его совершенствования и соответствие существующего инструментария требованиям современной бизнес-среды.

Ретроспективный взгляд на эволюцию учетно-экономической мысли показывает, что на протяжении всего процесса развития экономики механизмы управления экономическими субъектами так или иначе видоизменялись и совершенствовались в соответствии с изменениями внешней макроэкономической среды и в определенной степени воздействовали на характер, интенсивность, продолжительность и другие имманентные черты той или иной стадии жизненного цикла макросистемы.

Управленческий учет ввиду абсолютной свободы от регулятивных воздействий и необязательности использования отдельных методологических приемов, свойственных финансовому и налоговому учету, в большей степени реагирует на изменения параметров внешней конъюнктуры, а его инструментарий является более гибким и маневренным для того, чтобы адаптироваться к трансформационным процессам, происходящим на макроуровне.



Рис. 1.3. Этапы историко-эволюционного анализа развития управленческого учета и его самоидентификации как самостоятельной науки

В этом контексте одной из основных задач на данном этапе диссертационного исследования является идентификация, анализ, интерпретация и оценка предпосылок, условий и факториальных аспектов возникновения и развития управленческого учета, а также трансформации его инструментария в условиях проявления кризисных ситуаций в экономике.

Современные исследователи уделяют большое внимание вопросам развития управленческого учета. При этом отдельные факторы, воздействующие на формирование имманентного управленческому учету инструментария, остаются недостаточно исследованными. На наш взгляд, более детального изучения и концептуально-методологического обоснования требуют вопросы: трансформации механизмов принятия управленческих решений, влияния циклических процессов на инструментарий управленческого учета, модификации элементов его методологии, типологии моделей управленческого учета под влиянием условий макро- и микросреды и др.

Ряд современных авторов считают, что методология управленческого учета совершенствуется естественно-эволюционным путем, опираясь на гносеолого-ретроспективные теории, концептуально-методологические научные подходы и накопленный производственно-хозяйственный опыт, стимулирующий положительную динамику в воспроизводственной деятельности, и является естественным продолжением идей классических и неоклассических научных школ [47, 317, 315, 129, 303 и др.].

Данный подход базируется на выделении промышленного роста начала XX века в качестве главного стимула для формирования управленческого учета как самостоятельного учетного направления. Этот период характеризовался увеличением концентрации и масштабов производства, усложнением научно-технологического процесса и техническим перевооружением, распространением акционерных обществ, что соответственно потребовало внедрения принципиально новых систем и методов управления, совершенствования организационных структур крупных фирм, трансформации учетно-аналитических подходов и контрольно-ревизионных мероприятий с целью принятия более эффективных управленческих решений.

Другая группа авторов [Т. Корбетт, В. Л. Поздеев, Э. Н. Самедова, Е. А. Шароватова, Д. А. Панков и др.] наряду с традиционными факторами, влияющими на изменение инструментария учетных систем, также выделяет и факторы внешнеэкономического порядка, которые воздействуют на модификацию приемов и способов выработки релевантной информации для принятия решений. В эту группу мы, прежде всего, отнесли факторы не эволюционного, не естественного порядка, послужившие причиной адаптации системы управленческого учета к неким внешним явлениям. В ряду таковых факторов выделяются: интеграционные процессы в экономике, а также кризисные явления [227, 315, 144]; неоднородные для различных стран эмпирические условия [215], в частности связанные с циклическими процессами экономического развития [25]; «изменение характера среды деятельности предприятия» [247, с. 179]; усиливающаяся роль финансовых рынков и финансовых инструментов в постиндустриальной экономике [28, 95, 226] факторы, ограничивающие нормальную работу системы (подход, основанный на теории ограничений (Theory of Constraints) [146]) и др.

Существуют и другие факторы, которые не входят в вышеобозначенные группы. Так, согласно позитивной теории бухгалтерского учета, распространившейся в США во второй половине XX века, выбор методов учета как со стороны регулятора, так и на микроуровне, определяется субъективными интересами менеджеров и бухгалтеров в противовес интересам самого экономического субъекта [367, 331].

Следуя разработанной методике историко-эволюционного анализа развития управленческого учета, на следующем этапе необходимо рассмотреть основные катализаторы трансформационных процессов в рамках его генезиса, оказавшие наибольшее влияние на становление приемов и способов, отличных от тех, которые применялись в системе бухгалтерского финансового учета.

В результате проведенного исследования, связанного с изучением этапов развития управленческого учета в трудах отечественных ученых, нами были выделены особенности подхода каждого из авторов и сформулированы основные идеи в контексте эволюции данной науки (приложение 1).



Проведенный историко-логический анализ генезиса управленческого учета в трудах отечественных ученых позволил идентифицировать основополагающие эволюционные предпосылки для выделения управленческого учета в самостоятельное направление учетно-аналитической работы, являющегося относительно (в силу использования единой информационной базы и использования схожего инструментария) независимым направлением учетно-аналитической работы.

Результаты исследования также показали, что спектр мнений относительно этапов развития управленческого учета достаточно широкий, причем дискуссионными остаются вопросы:

- выделения временных границ исторических периодов того или иного этапа развития управленческого учета;
- группировки рассматриваемых событий по идентифицируемым этапам, явно или косвенно свидетельствующим о становлении методов управленческого учета;
- интерпретации управленческого учета как самостоятельной науки;
- выделения и последующей дифференциации ключевых факторов, способствовавших развитию методологии управленческого учета по различным историческим периодам;
- идентификации факторов, свидетельствующих о зарождении, развитии, трансформации либо угасании элементов управленческого учета;
- сравнения факторов зарождения управленческого учета, контроллинга, стратегического учета, стратегического анализа в эволюционном аспекте и т. д.

Очевидно, что выделенные авторами этапы развития управленческого учета имеют некоторую степень условности и, прежде всего, призваны систематизировать основные предпосылки для зарождения имманентного управленческому учету инструментария в соответствии с логикой ретроспективных событий в некие временные рамки.

Вопросы изучения факторов, повлиявших на развитие методологии учета, занимают важное место в исследовании концептуальных основ управленческого учета, поскольку его идентификация как самостоятельного направления науки все

еще ставится под сомнение. В этой связи нами проведен системно-хронологический анализ развития учетно-аналитической мысли. Его сущность состояла в отборе факторов, прямо или косвенно способствовавших появлению новых или совершенствованию имеющихся инструментов управленческого учета. Анализ источников, посвященных данному вопросу, показал, что во всем многообразии факторов внутренней и внешней по отношению к экономическому субъекту среды, вектор, сила и характер их воздействия являются неравномерными. В эволюционном аспекте данное обстоятельство приводит к зарождению новых управленческих технологий, калькуляционных систем, экономико-математических моделей и других перспективных способов управления экономическими субъектами за счет выработки релевантной информации для принятия эффективных управленческих решений.

В конечном итоге с развитием соответствующих методических подходов и выработкой концептуально-теоретического базиса отдельные направления учетно-аналитического обеспечения, возникшие как ответная реакция на трансформационные процессы в экономике, со временем стали самостоятельными инструментами и системами знаний как в науке, так и в корпоративной среде.

Анализ эволюционных факторов, в исторической ретроспективе определивших разделение единой системы учета на целое множество подсистем, некоторые из которых сегодня причисляются к самостоятельным направлениям учетно-экономической мысли, показал, что имманентные признаки, повлиявшие на дробление и последующую специализацию учетных моделей, достаточно латентны и «размыты», причем в различных исторических периодах их воздействие было неравномерным (приложение 2).

Проведенное на данном этапе исследование позволило выявить следующие детерминанты и закономерности эволюционных процессов управленческого учета:

1. Ответственные исследователи основное внимание уделяют эволюции факторов концептуального и методического становления системы управленческого учета, которые свидетельствуют о правомерности выделения данного направления в самостоятельную систему научных знаний и способствуют расширению

его инструментария. В то же время внешние (макроэкономические) факторы, которые определяют развитие экономической науки в целом, актуализируют различные концепции научной мысли тех или иных экономических взглядов, характерных для разных исторических периодов, при изучении эволюции учетных теорий зачастую игнорируются либо изучаются фрагментарно. На наш взгляд, внешние (макроэкономические) факторы не только явились одной из причин зарождения управленческого учета, но и в дальнейшем оказывали существенное влияние на трансформацию его методологии.

2. Трансформация инструментов и методических подходов в системе управленческого учета рассматривается авторами только в части изменения внутренних корпоративных задач управления. При этом концепция циклического развития экономики практически не используется при изучении методологии управленческого учета. В то же время в системе контроллинга, стратегического учета и стратегического менеджмента состояние внешней среды и в том числе кризисные процессы в экономике являются одним из объектов учета и мониторинга. Кроме того, в стратегическом анализе, в отличие от управленческого учета, внешняя и внутренняя среда фирмы не разграничиваются, а рассматриваются во взаимосвязи друг с другом. Это образует единую информационную среду для принятия решений. На наш взгляд, демаркация функций мониторинга состояния внешней и внутренней среды между разными направлениями учета и анализа играет негативную, сдерживающую роль для развития учетной методологии.

3. Справедливым является мнение, согласно которому в определенный момент учетная информация перестала удовлетворять требования системы менеджмента ввиду усложнения технологических процессов. Более важной причиной данных трансформаций являлось изменение управленческих стратегий, обусловленное дефицитным характером информации о состоянии внешней среды, в условиях острой конкуренции и нестабильных внешних факторов. Изменения в системе менеджмента влияли на трансформацию информационных запросов в рамках учетной функции управления.

4. Условия возникновения управленческого учета и причины, воздействующие на изменения в его инструментарии, часто отождествляются. В этом контексте, как нам представляется, например, важной причиной самоидентификации управленческого учета в самостоятельное направление является такой фактор, как сохранение коммерческой тайны. Появление акционерных обществ, рост промышленности, усиление конкуренции, развитие транснациональных компаний – это внешние условия, которые только усилили роль коммерческой тайны в становлении управленческого учета, но в другой макроэкономической ситуации они могли бы оказать меньшее воздействие на необходимость сохранения коммерческой тайны. И это дало бы меньший эффект для развития управленческого учета.

5. Кризисы в мировой экономике, как переломное состояние какого-либо процесса, оказывают все большее влияние на методологию информационного обеспечения деятельности предпринимательских структур. Причем чем более поздний исторический период развития учетно-экономической мысли рассматривается, тем более явственной является данная закономерность.

6. Третичный сектор экономики усилил внимание к стратегической информации в противовес технологиям управления операционными бизнес-процессами. При этом сфера услуг исторически менее интенсивно использует инструментарий управленческого учета по сравнению с производственной сферой, в которой зародились методы, присущие сугубо промышленному учету, такие как «стандарт-кост», бесполуфабрикатные и полуфабрикатные варианты калькуляции, распределение косвенных затрат и др.

Система управленческого учета видоизменяется под влиянием не только естественно-эволюционных процессов, но и кризисных процессов в экономике, которые обуславливают изменение управленческих задач на микроуровне. В условиях экономического роста перед менеджментом экономического субъекта стоят одни задачи, в то время как в условиях падающих рынков в системе управления решаются совсем иные задачи, что требует выработки принципиально иной информации.

Таким образом, мы установили логическую взаимосвязь между развитием экономических отношений в обществе, управленческих технологий в бизнесе и трансформационными процессами в методологии управленческого учета на всех исторических этапах его развития. Это в свою очередь позволило классифицировать факторы генезиса экономического развития, оказывающие воздействие на концептуально-методологическое содержание управленческого учета, вследствие трансформации условий внешней среды, цикличности экономических кризисов (рис. 1.4).

Раскрывая сущность и содержание разработанной нами классификации, отметим, что наша логика при проведении группировки факторов эволюции экономических процессов в условиях становления управленческого учета была ориентирована на выявление факторов, которые в наибольшей степени воздействовали на становление учетной методологии.

Отдельное внимание было уделено распределению данных факторов во времени, частоте их проявления и силе воздействия, поэтому все они были сгруппированы по пяти историческим периодам (1880 – 1925, 1920 – 1945, 1940 – 1975, 1970 – 2005 гг., 2000 – н. в.), каждый из которых был ознаменован глубоким экономическим кризисом. Причем использованные временные рамки исторических периодов охватывают несколько предкризисных и посткризисных лет, когда происходили изменения в учетной методологии под влиянием кризисных явлений в экономике. Определить точный период, когда те или иные факторы воздействовали на становление методологии управленческого учета, достаточно сложно, поэтому группировка носит несколько условный характер за счет использования «плавающих» исторических «коридоров», когда каждый предыдущий период охватывает несколько лет следующего. При этом мы старались сопоставить логику концептуальных и методических изменений в системе управленческого учета с кризисными процессами в экономике. Отличительными характеристиками представленной группировки также является то, что она построена методом фасетной классификации (классификации Ранганатана), которая позволила представить многообразие факторов становления и развития системы управленческого учета (всего 86 факторов) в виде совокупности нескольких независимых классификаций, осуществляемых одновременно по 11 основаниям.

Экономические кризисы

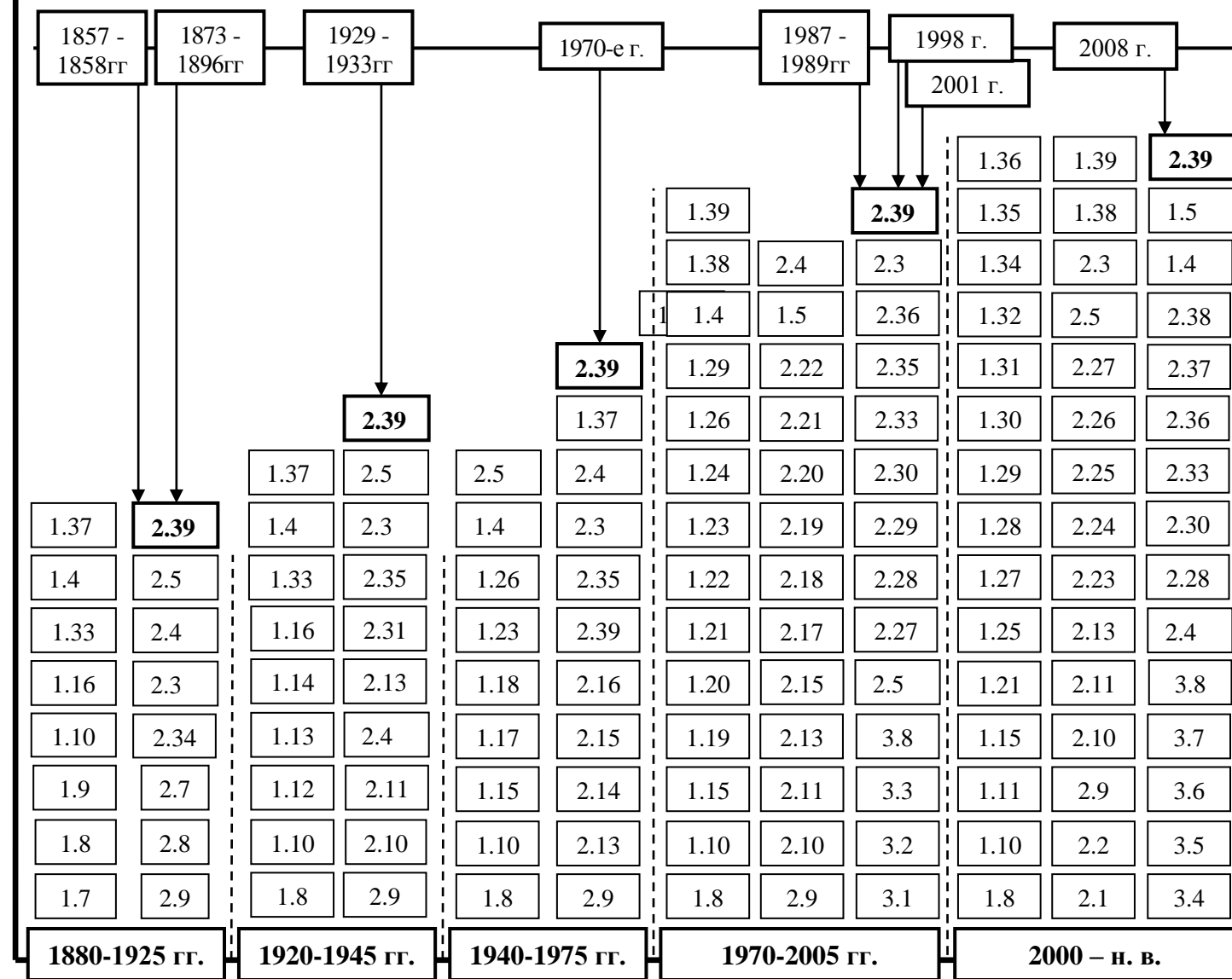


Рис. 1.4. Классификация факторов генезиса управленческого учета<sup>1</sup>

Таблица 1.3

Дополнительная таксономическая группировка факторов эволюции управленческого учета

Факторы национальной специфики		
1.1; 1.2; 1.3; 1.4; 1.5; 1.10; 1.11; 1.12; 1.15; 1.20; 1.21; 1.23; 1.25; 1.26; 1.28; 1.31; 1.32; 1.37; 1.38; 1.39; 2.1; 2.2; 2.3; 2.4; 2.6; 2.8; 2.9; 2.10; 2.11; 2.13; 2.14; 2.16; 2.17; 2.22; 2.27; 2.33; 3.2; 3.3; 3.5.		
Управляемые факторы	Неуправляемые факторы («потенциальные ингибиторы»)	
1.2; 1.3; 1.4; 1.5; 1.9; 1.10; 1.11; 1.12; 1.14; 1.15; 1.16; 1.17; 1.18; 1.19; 1.21; 1.22; 1.23; 1.25; 1.26; 1.27; 1.28; 1.29; 1.31; 1.32; 1.33; 1.34; 1.35; 2.1; 2.3; 2.6; 2.9; 2.12; 2.13; 2.20; 2.21; 2.22; 2.23; 2.24; 2.27; 2.29; 2.30; 2.31; 2.33; 2.35; 2.36; 2.37; 3.1; 3.2; 3.3; 3.4; 3.5; 3.7; 3.8.	1.2; 1.37; 1.38; 1.39; 2.2; 2.4; 2.6; 2.8; 2.9; 2.10; 2.11; 2.13; 2.17.	
Главные факторы эволюции (генерально-эволюционные)		
1.1; 1.3; 1.6; 1.7; 1.8; 1.9; 1.13; 1.22; 1.29; 1.33; 2.1; 2.5; 2.7; 2.10; 2.12; 2.15; 2.19; 2.24; 2.29; 2.31; 2.34; 3.1; 3.2; 3.3.		
Факторы, латентные в эволюционном аспекте		
1.6; 1.8; 1.11; 1.14; 1.15; 1.18; 1.22; 1.30; 1.31; 1.36; 1.37; 1.38; 1.39; 2.5; 2.20; 2.21; 2.24; 2.26; 2.31; 2.32; 2.36; 3.3; 3.5; 3.6; 3.7.		
Факторы единичного проявления		
1.33; 2.9; 2.10; 2.23; 2.25; 3.6.		
Эволюционно-устойчивые факторы		
1.1; 1.2; 1.3; 1.8; 1.10; 1.12; 1.22; 1.23; 1.24; 1.25; 1.26; 1.28; 1.30; 1.31; 1.37; 1.38; 1.39; 2.5; 2.8; 2.10; 2.11; 2.12; 2.13; 2.14; 2.18; 2.20; 2.22; 2.24; 2.25; 2.30; 2.32; 2.34; 3.1; 3.2; 3.3; 3.4; 3.5; 3.7; 3.8.		

<sup>1</sup> Семантика условных обозначений приведена в табл. 1.4.

Таблица 1.4

## Семантика условных обозначений факторов генезиса управленческого учета

1. Факторы учетно-аналитической этиологии <sup>1</sup>	2. Факторы институционально-экономической этиологии	3. Информационно-технологические факторы
1	2	3
<p>1.1 Уровень технологий и организации производственного процесса и его учетно-аналитическое сопровождение;</p> <p>1.2 Государственная политика в области учета;</p> <p>1.3 Деятельность профессиональных сообществ;</p> <p>1.4 Изменение законодательства в области учета;</p> <p>1.5 Уровень методического обеспечения учетной работы, научное обеспечение методологии учета;</p> <p>1.6 Трансформация информационных запросов основных категорий пользователей бухгалтерской отчетности;</p> <p>1.7 Разработка методов, отличных от инструментария финансового учета: калькулирование, распределение затрат, контроль, планирование;</p> <p>1.8 Появление новых объектов учета;</p> <p>1.9 Усиление внимания к себестоимости и методам ее исчисления;</p> <p>1.10 Моделирование как научный метод бухгалтерского учета;</p> <p>1.11 Специализация учета (развитие социального, макроэкономического, экологического учетов);</p> <p>1.12 Унификация (стандартизация) учетных процедур (на национальном уровне);</p> <p>1.13 Необходимость сохранения коммерческой тайны, вследствие чего выделился калькуляционный учет;</p> <p>1.14 Преобладание юридического или экономического подхода к интерпретации учета;</p> <p>1.15 Консолидация и трансформация отчетности;</p> <p>1.16 Высокая роль производственного счетоводства;</p> <p>1.17 Распространение оперативного учета;</p> <p>1.18 Возникновение и распространение аудиторства и усиление контрольных функций учета;</p> <p>1.19 Развитие аналитического учета затрат и результатов;</p> <p>1.20 Расширение видового разнообразия калькулируемых единиц и калькуляционных объектов;</p>	<p>2.1 Диверсификация деятельности на микроуровне;</p> <p>2.2 Структура экономики ее специализация;</p> <p>2.3 Изменения в структуре затрат экономических субъектов;</p> <p>2.4 Состояние (избыток / достаточность / дефицит) ресурсного потенциала;</p> <p>2.5 Эволюция управленческих задач;</p> <p>2.6 Роль государства в управлении экономическими процессами на макроуровне;</p> <p>2.7 Усложнение процесса формирования капитала;</p> <p>2.8 Степень стабильности внешней деловой среды;</p> <p>2.9 Корректировка системных элементов рыночных отношений;</p> <p>2.10 Воздействие и последствия кризисных явлений в экономике;</p> <p>2.11 Инфляционные процессы в экономике;</p> <p>2.12 Появление классических и неоклассических школ научного управления;</p> <p>2.13 Глобальные институциональные трансформации в экономике;</p> <p>2.14 Интенсивность экономических событий, усиление динамизма в деловой среде;</p> <p>2.15 Потребность экономики в прогнозной информации;</p> <p>2.16 Интеграционные процессы в экономике (появление крупных корпораций, ТНК и др.);</p> <p>2.17 Повышение нестабильности деловой среды;</p> <p>2.18 Возникновение новых видов экономической деятельности;</p> <p>2.19 Глобализация рынков;</p> <p>2.20 Развитие и актуализация неценовых способов конкурентной борьбы;</p>	<p>3.1 Техническая модернизация производства;</p> <p>3.2 Применение вычислительной техники в учетно-аналитической работе;</p> <p>3.3 Информатизация общества;</p> <p>3.4 Техническая модернизация производства;</p> <p>3.5 Развитие облачных и сетевых технологий, Интернета, открытых спецификаций, корпоративных хранилищ данных и применение их в учетно-аналитической работе;</p> <p>3.6 Информатизация общества;</p> <p>3.7 Автоматизация учета, совершенствование и усложнение программ в области автоматизации учетно-аналитической работы;</p>

<sup>1</sup> Характеристика классификационных групп факторов приведена в табл. 1.5

1	2	3
<p>1.21 Усиление информационных связей между оперативным, бухгалтерским и статистическим учетом;</p> <p>1.22 Повышение роли прогностической функции управленческого учета;</p> <p>1.23 Формирование и распространение международных стандартов учета;</p> <p>1.24 Распространение нематериальных (неосязаемых) активов;</p> <p>1.25 Усиление внимание к экологической составляющей деятельности экономического субъекта;</p> <p>1.26 Разработка новых приемов бухгалтерского анализа, повышающих аналитичность учета;</p> <p>1.27 Распространение учета на макроуровне;</p> <p>1.28 Развитие аутсорсинга, бенчмаркинга, систем стратегического и оперативного менеджмента;</p> <p>1.29 Использование нефинансовых показателей для оценки деятельности фирмы;</p> <p>1.30 Усложнение объектов учета (инновации, знания и др.);</p> <p>1.31 Интеграция учетно-аналитических дисциплин с методами и инструментами из смежных наук;</p> <p>1.32 Распространение концепции устойчивого развития, предполагающей раскрытие информации в интегрированной корпоративной отчетности или отчетности об устойчивом развитии, отражающей не только финансовые, но и социальные и экологические показатели;</p> <p>1.33 Разделение бухгалтерии на производственную и торговую;</p> <p>1.34 Все большая ориентация учетно-аналитических процедур на внешнюю среду экономического субъекта;</p> <p>1.35 Бизнес-модель организации как новый объект учета;</p> <p>1.36 Полиаспектное видение дальнейшего развития учета (данные о прошлом, настоящем и будущем, внутренние и внешние данные, финансовые и нефинансовые данные);</p> <p>1.37 Инертность бизнес-сообщества в применении инструментов управленческого учета;</p> <p>1.38 Дефицит кадров и технических средств применения технологий управленческого учета;</p> <p>1.39 Идейное отторжение и невосприятие инструментов управленческого учета.</p>	<p>2.21 Ориентация на стратегию конкуренции – как фактор развития;</p> <p>2.22 Общественное воздействие на рыночное поведение фирмы;</p> <p>2.23 Возникновение процессного, системного и ситуационного подходов;</p> <p>2.24 Усиление стратегической составляющей учета и управления;</p> <p>2.25 Глобальные изменения в технологиях и системах управления;</p> <p>2.26 Клиенто-ориентированный характер современной экономики;</p> <p>2.27 Развитие и распространение интрапренерства;</p> <p>2.28 Географическая и отраслевая диверсификация деятельности крупных корпораций;</p> <p>2.29 Распространение технологий, базирующихся на факторе «экономика на масштабах»;</p> <p>2.30 Необходимость выполнения обязательств по качеству продукции и развитие соответствующего направления в учете;</p> <p>2.31 Ориентация бизнеса на увеличение капитализации фирмы, а не на максимизацию прибыли;</p> <p>2.32 Усложнение структуры бизнеса;</p> <p>2.33 Интеграционные процессы межрегионального типа. Кооперация экономических субъектов. Кластерообразование;</p> <p>2.34 Возникновение и распространение акционерного капитала, возникновение нового типа собственников;</p> <p>2.35 Потребность в организации системы внутренних ревизий деятельности экономических субъектов;</p> <p>2.36 Распространение системы планирования, ориентированной на диагностику не только внутренней среды, но и внешней.</p> <p>2.37 Раскрытие для пользователей основных аспектов социально-ответственного поведения бизнеса;</p> <p>2.38 Рост заинтересованности пользователей в информации о том, как компания создает стоимость;</p> <p><b>2.39 Кризисные процессы в экономике</b></p>	<p>3.8 Применение дорогостоящего оборудования, информационных систем и технологий, требующих изменения норм учета, контроля и управления.</p>



При этом все факторы представлены в виде пересечения ряда признаков (фасет классификации), главными из которых являются три большие группы факторов: факторы учетно-аналитической этиологии, факторы институционально-экономической этиологии, а также информационно-технологические факторы. Характеристика данных фасет (таксономических групп) представлена в табл. 1.5.

В качестве дополнительных фасет (классификационных признаков) нами также были выделены: управляемые, неуправляемые («потенциальные ингибиторы»), эволюционно-устойчивые, латентные в эволюционном аспекте, генерально-эволюционные, единичного проявления и национальной специфики. При классификации факторов мы принимали во внимание тот факт, что некоторые из них упоминаются в научной литературе разных лет более интенсивно, чем другие, то есть являются более явными с точки зрения влияния на становление учетной методологии.

Раскроем семантическую сущность каждой из групп факторов.

Под управляемыми факторами нами понимаются объективные, не зависящие от обстоятельств факторы. Они, по сути, определяются государственной политикой в области бухгалтерского учета и отчетности, а также воздействием профессионального и научного сообщества. Степень воздействия на данные факторы определяется сложившейся практикой учетно-аналитической работы, степенью удовлетворения пользователей качеством и оперативностью вырабатываемой информации. Управление данными факторами позволяет повысить эффективность учетной работы, а также релевантность, оперативность, точность и своевременность информации для экономических субъектов. В части группы институционально-экономических факторов субъектами воздействия на них являются соответствующие властные институты (представители законодательной и исполнительной власти).

Таблица 1.5

**Характеристика классификационных групп факторов, повлиявших на становление  
и развитие системы управленческого учета**

Классификационная группа	Имманентные характеристики	Характер влияния на развитие системы управленческого учета	Новые явления, способные изменить учетную методологию <sup>1</sup>
1. Факторы учетно-аналитической этиологии	Данные факторы обусловлены изменениями управленческих задач и целей, стоящих перед системой учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов. Они являются естественными в условиях эволюции учетной методологии. На данные факторы большое влияние оказывает научное и профессиональное бухгалтерское сообщество	В процессе исторического развития воздействие данных факторов приводило к модификации и совершенствованию действующей системы учета, контроля, планирования и анализа деятельности экономических субъектов за счет естественных эволюционных «триггеров». Воздействие данных факторов обусловило выделение управленческого учета в самостоятельную подсистему, способствовало унификации и стандартизации учетных процедур, выработке новых подходов и методов выявления релевантной информации. Сила воздействия данных факторов в будущем в высокой степени управляема и контролируема	Выработка информации об устойчивом развитии, бизнес-модель как новый объект учета, ориентация учета в будущее повышение его стратегической составляющей, дальнейшее расширение объектов учета и др.
2. Факторы институционально-экономической этиологии	Воздействуют на методологию управленческого учета извне, как ответная реакция на изменения, происходящие в экономике на макроуровне или обусловленные специфическими условиями внешней среды, как например, структура экономики, специализация, которая была характерна для нашей страны, имевшей долгое время, прежде всего, аграрную направленность	Влияние данных факторов с нашей точки зрения исследовано фрагментарно. Вместе с тем они в не меньшей степени, нежели чем эволюционные процессы в учетно-аналитической методологии, влияют на инструментарий учетных систем. Многие из этих процессов являются неуправляемыми, поэтому их влияние на учетно-аналитические системы является непреднамеренным. Как правило, методология управленческого учета подстраивается под институционально-экономические изменения в той или иной стране или мире в целом. Большое значение при этом имеют циклические процессы в экономике, которые все в большей степени ориентируют экономические субъекты на мониторинг внешней среды	Запрос со стороны пользователей на информацию о порядке создания добавленной стоимости в компании, кризисных процессах в экономике интеграционных и дезинтеграционных процессах в мировой экономике; институциональных преобразованиях и конкуренции
3. Информационно-технологические факторы	Это факторы нового времени, связанные с развитием информационного сообщества и вычислительной техники, которая позволила не только автоматизировать процесс получения и обработки учетно-аналитической информации, но и способствовала модернизации производственных процессов	Данные факторы существенно ускорили процесс принятия управленческих решений и повысили релевантность вырабатываемой информации. За счет улучшения системы обработки и хранения данных существенно увеличился прогнозный потенциал современной методологии управленческого учета. Также данные факторы способствуют созданию единой информационно-коммуникативной инфраструктуры, которая в целом повышает эффективность учетно-аналитических процессов	Разработка нового программного обеспечения в области управленческого учета; дальнейшее развитие облачных, сетевых и других информационных технологий

<sup>1</sup> Тенденции и факторы, которые по нашему мнению будут оказывать наиболее сильное влияние на методологию управленческого учета в будущем

Неуправляемые факторы обладают «ингибиторными» свойствами, то есть они замедляют процесс инфраструктурного и методологического развития бухгалтерского учета в целом, а в некоторых случаях оказывают отрицательное воздействие на данный процесс. Они являются объективными и не всегда поддаются влиянию со стороны профессионального сообщества, властных структур, менеджеров различного уровня и управленческого персонала, работников учетно-аналитических служб. Сдерживающее влияние данных факторов может быть лишь ослаблено, поскольку некоторые из них возникают по естественным причинам в процессе эволюции экономических и общественных отношений. Большинство из них возникает на макро- и мезоуровне, воздействуя непосредственно на деятельность экономического субъекта.

Главные факторы эволюции (генерально-эволюционные). Факторы, которые обеспечивают «движущую силу» развития управленческого учета как самостоятельного учетного и научного направления. Они создают «пусковой механизм» выработки новых методов и способов в системе управленческого учета за счет постоянного совершенствования информационной базы для принятия эффективных управленческих решений. При отсутствии данных факторов эволюционный процесс не может быть совершен, то есть они являются генеральными с точки зрения зарождения системы управленческого учета.

Эволюционно-устойчивые – это те факторы, которые непрерывно воздействуют на развитие управленческого учета в течение всего периода его эволюции. Сила их воздействия в определенных обстоятельствах может изменяться, но при этом они будут определять специфику управленческого учета и в будущем.

Латентные в эволюционном аспекте – это факторы, которые достаточно трудно идентифицировать в реальном времени; они могут быть выявлены, как правило, в исторической ретроспективе, иногда в то время, когда их воздействие на систему становления методологии управленческого учета уже не проявляется вовсе. Воздействие данных факторов, как правило, проявляется в нескольких временных периодах, при этом сила воздействия может быть достаточно большой.

Факторы единичного проявления. Обладая флуктуационной природой, однажды проявившись, в дальнейшем не оказали существенного влияния на эволюцию управленческого учета, дальнейшее их проявление не очевидно.

Факторы национальной специфики – это сугубо субъективные факторы, которые определяются самобытностью экономических процессов и главенствующей учетной моделью в той или иной стране. Воздействие национальной специфики приводит к тому, что одни и те же события общественно-экономической жизни по-разному воздействуют на систему управленческого учета.

Разработанная нами классификация факторов развития управленческого учета расширяет теоретические представления относительно историко-эволюционных аспектов становления его методологии, доказывает его самобытность и в некоторых аспектах эволюционную самостоятельность. На наш взгляд, работа по идентификации и изучению влияния данных факторов сделает процесс эволюции управленческого учета более прогнозируемым и управляемым, позволит воздействовать на внутреннюю логику его развития как вида практической деятельности, создаст основу для его дальнейшей идентификации в качестве самостоятельной науки.

Проведенное на данном этапе исследование подтверждает один из структурных компонентов выдвинутой ранее гипотезы о том, что управленческий учет является самостоятельным учетным направлением, сформировавшимся под воздействием не только естественно-эволюционных, но и циклических процессов в экономике.

В работах современных исследователей по проблемам истории развития системы управленческого учета данный фактор является недооцененным и требует более глубокого изучения.

В современной экономике выработано достаточно большое количество базовых концепций, объясняющих поведение экономических систем в течение длительного временного периода. В табл. 1.6 представлена сравнительная характеристика концепций циклического развития, экономического роста и устойчивого развития.

Сравнительная характеристика основных экономических  
концепций применительно к целям настоящего исследования<sup>1</sup>

Концепция	Идейная фабула	Характер влияния на учетные науки
Концепция циклического развития	Любая система имеет свой жизненный цикл. Наличие таковых определяется подвижностью системы. Циклический характер развития экономики – одна из важнейших макроэкономических проблем, поскольку она отражается на всех субъектах рыночной экономики (государство, предпринимательские структуры, домашние хозяйства)	В настоящее время широко исследованным является вопрос учета и анализа определенных стадий цикла (учет и анализ банкротств), в то время как учетное обеспечение деятельности устойчивых в финансовом плане экономических субъектов, функционирующих на падающих рынках изучен фрагментарно и требует существенной проработки
Концепция устойчивого развития	Устойчивое развитие предполагает не только стабильный прирост прибыли, но и комплексное отношение к самому процессу развития за счет сбалансированного внимания к финансовым, экологическим и социальным результатам [319]	Под воздействием концепции устойчивого развития формируются идеи составления интегрированной отчетности или отчетности об устойчивом развитии, развивается система экологического учета и аудита, получает распространение бережливый управленческий учет
Концепция экономического роста	Концепция заключается в обеспечении устойчивого, равновесного, сбалансированного роста, под которым понимается устойчивый рост производства товаров и услуг в течение определенного периода времени. Устойчивый рост при этом рассматривается как долговременная тенденция в развитии экономики	Большинство существующих методов и инструментов управленческого учета создавались в рамках концепции экстенсивного и интенсивного экономического роста, когда процесс управления опирается на устойчивые производственные возможности и потребительские предпочтения
Концепция антикризисного менеджмента	Антикризисное управление трактуется как система специфических мер, ориентированная на финансовое оздоровление фирмы, находящейся на грани банкротства за счет разработки антикризисной стратегии, анализа финансового состояния, реструктуризации компании, управления персоналом [328, с. 50-54] и т. д.	Выработка учетно-аналитических инструментов с целью сопровождения оздоровительных процедур в системе антикризисного управления, направленных на повышение конкурентоспособности экономического субъекта и предотвращение неплатежеспособности

Мы в своем исследовании будем придерживаться концепции циклического развития, поскольку считаем ее наименее изученной с точки зрения применения учетных и аналитических методов выработки информации для принятия управлен-

<sup>1</sup> Составлено автором с использованием следующих источников [25; 104; 174; 276; 306; 319 ]

ческих решений и обладающей наибольшим потенциалом с точки зрения совершенствования современных подходов к управлению экономическими системами.

Оттолкнувшись от теории экономических циклов как базовой для проведения настоящего исследования, отметим, что само понятие «кризис», как отправная точка развития циклических процессов, подразумевает не только негативные последствия, но и позитивные. В этом контексте риск кризиса полезен в качестве стимула деловой активности, он заставляет совершенствовать бизнес, стимулирует необходимость оптимизации затрат, обновления капитала на новой технической и технологической основе.

В целом для экономики кризис выполняет санирующую («очистительную») функцию, он повышает конкуренцию, создает предпосылки для интенсивного развития, повышает сбалансированность воспроизводства за счет выравнивания структуры производства и платежеспособных потребностей.

На данное обстоятельство обращают внимание такие авторы как: С. М. Меньшиков [185], Л. И. Абалкин [11], Т. В. Юрьева, А. В. Волжанин, Чжан Цин [328; 329]. Как отмечает В. А. Цветков, «кризис лежит в основе экономического цикла и выполняет стимулирующую «очистительную» функцию» [306], кроме того кризис приводит к трансформации элементов и структуры систем, и в этом качественно-переходном состоянии он может играть позитивную роль. Если исходить из широкой трактовки кризиса на микроуровне, то под ним целесообразно понимать все то, что мешает нормальному ведению бизнес-процессов как под воздействием внутренних причин, так и внешних, то есть кризис – это все то, что угрожает бизнес-процессам, персоналу, основным стейкхолдерам, бренду, репутационным характеристикам, активам, стратегическим целям и реализуемой бизнес-модели. Прямо или косвенно все эти объекты входят в сферу управленческого учета, предназначением которого является выработка оперативной и релевантной информации для эффективного управления данными объектами. В этой связи антикризисная функция менеджмента рассматривается нами как имманентная функция управленческого учета.

### **1.3. Влияние кризисных процессов в экономике на трансформацию учетных систем**

Результаты изучения генезиса учетно-аналитической мысли показали, что в настоящее время роль учетной деятельности в системе современного менеджмента, равно как и в целом функции бухгалтерских служб, существенно трансформируется по причине обострения глобальных проблем современной цивилизации. К таковым проблемам чаще всего относят: ограниченность ресурсов; неблагоприятную экологическую ситуацию в мире; депрессивные и стагнационные процессы в отдельных секторах экономики; социальную несправедливость, вызванную высокой асимметрией в развитии различных социально-экономических систем; инфляционные процессы и т. д. Необходимость изменения методологии бухгалтерского учета и модификации системы управленческого учета в соответствии с явственными глобальными вызовами продиктована еще и тем обстоятельством, что решать проблемы XXI в. невозможно инструментами XX в., поскольку динамика экономических укладов и трансформация законов развития экономики нивелирует эффективность парадигмального методологического аппарата на всех уровнях управления.

В этом контексте очевидно, что помимо самостоятельного эволюционного процесса развития учетной мысли, на который влияет в основном профессиональное и научное сообщество, а также макрорегулятор в лице государственных органов, существенное влияние на данные процессы оказывает и сама конфигурация постиндустриальной экономики, то есть процессы зачастую неконтролируемые, связанные с макроэкономическими закономерностями и циклическими процессами в экономике.

Глобализационные явления в экономике повышают актуальность выработки эффективных инструментов научно-практического обеспечения устойчивого роста экономических систем, ставя их в ранг наиболее важных задач как в системе государственной власти, так и в научном сообществе. Сегодня экономические системы становятся все более открытыми и неравновесными, что требует прове-

дения дополнительных исследований в области мониторинга экономических процессов экзо- и эндогенной среды, воздействующих на устойчивость как отдельных субъектов экономических отношений, так и социально-экономических систем в целом. При этом устойчивость функционирования территорий, регионов и государств обуславливается устойчивостью развития отдельных хозяйственных единиц, функционирующих внутри этих социально-экономических систем, базовой закономерностью развития которых является циклический характер функционирования.

Нестабильность внешней экономической среды, растущая конкуренция, волатильность спроса и другие, не зависящие от экономических субъектов параметры макроэкономического равновесия повышают риски сохранения их устойчивости и финансовой стабильности даже в условиях рентабельной деятельности и высокой платежеспособности, сохраняющейся на протяжении длительного периода. В условиях, когда в глобальной системе разделения труда задействовано большое количество контрагентов и транснациональных компаний, банкротство группы экономических субъектов в одном из звеньев такой цепочки может привести к нарушению устойчивости всей системы, которая в конечном итоге приведет к ухудшению финансового состояния даже стабильно функционирующих компаний.

Современная система учетно-аналитического обеспечения сфокусирована на учете и анализе внутренней информации, тогда как внешняя информация, которая не зависит от деятельности экономического субъекта, выпадает из сферы учета, что детерминирует неготовность экономического субъекта к глобальным или локальным кризисным ситуациям. В этих условиях мониторинг состояния внешней среды в условиях макроэкономической неустойчивости становится важным объектом управленческого учета. Очевидно, что в стадии экономического кризиса социально-экономической системы будут применяться особые принципы и методы выработки информации для принятия решений, отличные от тех, которые используются в условиях устойчивого экономического роста. В соответствии с изменением целей бизнеса и его стратегии будут меняться методы, применяе-



мые в системе управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике.

Необходимость учета воздействия этого фактора объясняется, на наш взгляд, следующими обстоятельствами, определяющими эмерджентность системы:

1.) В настоящее время методология управленческого учета ориентирована на использование в стабильных экономических условиях. При этом его инструментарий не всегда пригоден для выработки релевантной информации в кризисных условиях, особенно в части подготовки прогнозных, нормативных и плановых величин. В связи с этим при формировании соответствующей информации необходимо учитывать прогнозное состояние рынков сбыта компании, перспективы длительного взаимодействия с контрагентами, уровень инфляции, волатильность на валютном и фондовых рынках и т. д.

2.) Мероприятия по предупреждению негативного воздействия экономического кризиса на бизнес применяются фрагментарно и внесистемно. Зачастую они не являются предметом перманентного мониторинга и учета, из-за чего даже незначительное колебание конъюнктуры рынка может привести к весомым финансовым потерям.

3.) Теоретические основы управленческого учета не согласованы с концепцией жизненного цикла систем, что проявляется в недостаточной методологической проработке вопросов совершенствования и использования его инструментов в кризисных условиях, что существенно ограничивает вариативность принимаемых решений и др.

4.) Многие работы современных исследователей посвящены адаптации управленческого учета к особенностям функционирования организаций различных секторов экономики, но при этом влиянию региональной специфики в системе стратегического учета уделяется существенно меньшее внимание и др.

Отметим, что в XX веке экономика пережила несколько глобальных экономических кризисов. При этом ряд ученых указывают на проблемы учетной мето-

дологии в качестве одной из важнейших причин проявившихся стагнационных процессов.

Так, И. Н. Санникова указывает на то, что «на бухгалтерский учет и практику составления отчетности оказывают влияние экономические условия функционирования организации» [249, с. 26]. Л. А. Чайковская отмечает тот факт, что «бухгалтерский учет не должен рассматриваться как нечто единожды установленное, поскольку постоянно испытывает на себе влияние среды, в которой он находится» [307]. В свою очередь, Я. В. Соколов отмечал: «Все пороки бухгалтерии были давно известны и, конечно, они не могли не влиять на экономическую стабильность. На это обстоятельство редко, но обращали внимание. И только после катастрофы 1929 г. люди задумались о том, что можно сделать в учете, как исправить его» [259, с. 14]. Хан Дитгер и Хунгенберг Харальд указывают на то, что и концепция контроллинга в значительной степени широкое внедрение получила ввиду воздействия мирового экономического кризиса времен Великой депрессии [296, с. 216]

Очевидно, что корпоративный управленческий опыт, наличие эффективных инструментов выработки релевантной информации и принятия действенных управленческих решений, качество информационной базы для системы управления существенно влияют на стабильность функционирования экономического субъекта и, как следствие, способны либо стимулировать, либо свести к минимуму риск депрессивных явлений в экономике. С другой стороны, «шоковые» ситуации и нарушение равновесия экономической системы также воздействуют на учетную методологию, поскольку стагнация национальной экономики либо ее отдельного сектора вызывает появление хаотичного начала в организации хозяйственного механизма экономических субъектов и со временем заставляет пересматривать сложившиеся подходы в учетной методологии.

С целью выявления логики эволюционных процессов становления методологии управленческого учета в исследовании предпринята попытка сопоставления этапов его развития с циклическими процессами в экономике, то есть в контексте концепции жизненного цикла систем. Предложенный подход позволит ус-

становить эффекты от воздействия различных типов мировых экономических кризисов на становление методологии учета вследствие влияния макроэкономических факторов.

В процессе исследования было установлено, что экономические циклы оказывают существенное воздействие на развитие учетной методологии и технологий менеджмента. Установлена зависимость трансформационных процессов в учете от масштабов кризиса. Так наиболее острые мировые экономические кризисы оказали наибольшее влияние на развитие управленческого учета. Последний мировой кризис (финансовый кризис 2008 г.) показал «неэффективность располагаемых экспертным сообществом систем управленческого учета и сделал актуальной задачу разработки новых подходов» [107].

Обобщая мнения большинства ученых и специалистов, отметим, что управленческий учет, являясь логическим следствием бухгалтерского учета, возник примерно в XV веке, а о принципиальном разделении бухгалтерского учета на управленческий и финансовый заговорили в начале XX в. При этом многие ученые, рассматривая историческое развитие управленческого учета, указывают на некоторые предпосылки его последующего становления, базирующиеся на применении отдельных элементов управления в производящей экономике. Очевидно, что идентифицировалась данная наука как самостоятельное направление учетной мысли только в XX в.

Рассмотрим экономические кризисы, которые принято считать глобальными, повлиявшими одновременно на целую группу государств и вызвавшие трансформацию ключевых параметров функционирования социально-экономических систем. В этом контексте нами выделены те периоды, которые носили явный стагнационный и депрессивный характер экономических процессов на протяжении длительного периода времени, что потенциально сказывалось на адаптационных свойствах учетно-аналитических систем на микроуровне, и соответственно влияли на становление методологии управленческого учета (приложение 3).

Поясним, что системно-хронологический анализ проводился с точки зрения воздействия кризисных процессов на генезис различных учетных систем, но с вы-

делением организационных и инструментально-методических эволюционных процессов в системе управленческого учета.

В табл. 1.7 дана типология мировых экономических кризисов, которой мы будем придерживаться в исследовании в дальнейшем.

Таблица 1.7

Классификация кризисных процессов в экономике в контексте их воздействия на становление учетной науки

№ п/п	Экономический кризис	Тип	Условное обозначение
1	Первый мировой экономический кризис (1857 – 1858 гг.)	Финансовый	FEC-1857
2	Длинная депрессия (1873 – 1896 гг.)	Финансовый	LD-1873
3	Великая депрессия (1929 – 1933 гг.)	Экономический (кризис перепроизводства)	GD-1929
4	Рецессия 1970-х годов	Энергетический	R-1970
5	«Черный понедельник» 1987 – 1989 гг.	Фондовый	BM-1987
6	Дефолт и девальвация рубля 1998 г. в России	Финансовый	DR-1998
7	Мировой кризис 2001 г.	Кризис интернет-компаний	DC-2001
8	Мировой финансовый кризис 2008 г.	Финансово-экономический	WEC-2008
<b>Воздействия на становление учетной науки</b>		<b>Порядковый номер</b>	
Наиболее глубокие, затронувшие все сферы социально-экономической деятельности		«GD-1929», «R-1970», «WEC-2008»	
Интенсивные в контексте становления учетной науки		«GD-1929», «R-1970», DC-2001, WEC-2008	
Кризисы, системно-регламентирующие правила учета		GD-1929, DC-2001, WEC-2008	
Кризисы ликвидности банковской системы, минимально сказавшиеся на становлении УУ		FEC-1857, LD-1873	

Первым из таких кризисов выделяется мировой экономический кризис 1857 – 1858 гг.<sup>1</sup> Характеризуя предпосылки для развития управленческого учета, зародившиеся в этот период, отметим, что в результате промышленного переворота в Англии (1760-1780 гг.) наряду с финансовым сформировался крупный промышленный капитал, управление которым требовало разработки новых подходов, одним из них впоследствии стал промышленный или производственный (калькуляционный) учет, явившийся предшественником управленческого учета (рис. 1.5).

<sup>1</sup> В литературе данный кризис получил название «любимый кризис Маркса»



Рис. 1.5. Основные черты первых мировых финансовых кризисов

Отметим, что до XX в. управленческий учет существовал больше в интуитивной форме, что объясняется самой природой предпринимательской деятельности, детерминирующей нежелание собственника раскрывать те или иные сведения о деятельности фирмы, даже в условиях минимальной регламентации учетной работы.

Явные следствия первого мирового экономического кризиса, повлиявшие на развитие учетной методологии, идентифицировать достаточно сложно, поскольку он зародился в банковском секторе и не был связан с несовершенством методов бухгалтерского учета, который, в свою очередь, еще не имел единой методологической базы и в этот период «только начинает рассматриваться как инструмент управления» (Ж. Г. Курсель-Сенель, Франция; Ч. Гаррисон, США; Ч. Бэббидж, Англия) [47].

Характеризуя данный этап исторического развития, отметим, что акционирование и кредитование, распространившиеся в XIX в. и ставшие источником роста промышленности, одновременно несли в себе явственный кризисный по-

тенциал и риск утраты финансовой устойчивости фирм. Акционерные компании становились все крупнее и брали на себя все большую ответственность и риски при привлечении вкладов частных лиц, но инструментов управления макроэкономическими процессами с целью нивелирования кризисных ситуаций в то время не существовало. Соответственно на микроуровне в учетной системе стали формироваться первые латентные признаки устойчивого запроса на новую релевантную информацию со стороны пользователей. Но при этом учетная методология не рассматривалась как важнейший информационный базис принятия управленческих решений.

Существенное влияние на характер экономических отношений оказала также длинная депрессия 1873-1896 гг. Данный кризис является финансовым, поскольку зародился он в банковском секторе. В европейских странах он был связан с паникой на фондовых рынках. Некоторые специалисты выделяют период с 1850-х годов по 1900 г. как кризис с единым этиологическим базисом, называя этот период депрессией. В методическом аспекте кризис 1873 – 1896 гг. способствовал распространению системы планирования и контроля, а также «созданию реальных предпосылок для распространения аналитического учета» [280, с. 5-15].

В первой четверти XX века система взаимодействия властных структур и бизнеса в развитых странах характеризовалась минимальным вмешательством государства в экономику. В этот период происходило постепенное усложнение технологического процесса и организации производства, что, в свою очередь, приводило к переходу от стандартной к дифференцированной продукции и созданию первых гигантских корпораций и акционерных обществ. Данное обстоятельство актуализировало появление концепции «производства» информации для принятия решений. В этот период специалисты обращали все большее внимание на влияние инфляционных процессов на оценку экономического роста как на макроуровне, так и на уровне отдельных фирм.

Данный исторический период характеризуется преобладанием финансового учета, в то время как в управленческом учете только начинается процесс формирования целей и задач, на которые существенное влияние оказывает неоклассиче-

ская парадигма в экономике, являющаяся базисом управленческого учета и основой формирования его методологии.

Отметим также, что властные институты стран в период вышеописанных финансовых кризисов, не обладали инструментарием управления негативными процессами. Они зачастую только усугубляли ситуацию своими действиями, поскольку финансовая система на данном этапе была несовершенна и характеризовалась частыми «набегами на банки», что в условиях уже действующей системы частичного резервирования приводило к дефициту ликвидных средств во всей банковской системе и, как следствие, невозможности погасить обязательства перед вкладчиками. При этом проблемы финансового сектора быстро распространялись на реальный сектор экономики. Подобные риски были сняты только в начале XX века созданием центральных банков.

Наиболее глубоким и системным экономическим кризисом считается Великая депрессия (1929 – 1933 гг.). Данный период в контексте генезиса технологий бухгалтерского учета и отчетности охарактеризовался выделением некоторых методов выработки информации в самостоятельное направление калькуляционный, а позже управленческий учет. Американская ассоциация специалистов по управленческому учету (СИМА) в качестве начального периода развития управленческого учета выделяет период до 1950 г., когда происходит формирование системы бюджетирования, развитие методов калькулирования, повышение роли экономического анализа и развитие аналитического учета. Однако этот период многие ученые и экономисты условно разделяют на 2 этапа: до 1930 г. и после, ввиду влияния событий 1930-х годов, когда сильнейшая стагнация охватила США, Канаду, Великобританию, Германию и Францию и в другие промышленно развитые государства.

Великая депрессия была наиболее сильным из известных кризисов в современной мировой истории. Именно этот кризис, по нашему мнению, оказал наибольшее влияние на формирование методов и способов учета, анализа и контроля, которые ранее эволюционировали естественным путем. Падение платежеспособного спроса, банкротство многих фирм и дефляционные процессы в экономике не

могли не сказаться на динамике развития управленческого учета как науки. Мультипликативный эффект затронул в то время даже растущие сектора экономики. Данный кризис заставил научное сообщество несколько переосмыслить подходы к управлению и создать мощный мотивационный механизм для разработки инструментов получения информации с существенно большим аналитическим, учетным, контрольным и прогностическим потенциалом. Не описывая причины данного кризиса, а также последствия, которые он оказал на мировую экономику, более подробно охарактеризованные в приложении 3, сформулируем основные тезисы, связанные с эволюцией учетно-управленческой мысли того периода:

1.) Широкое распространение и популяризация в американском обществе фондовой торговли способствовало распространению частных инвесторов, нуждавшихся в объективной информации для совершения инвестиционных сделок, а на самом деле – какой-либо минимальной информации о функционировании эмитента ценных бумаг. Отсутствие унифицированных правил составления отчетности об их деятельности зачастую формировало неверное представление о компании при покупке ценных бумаг. Вследствие этого образовывались «фондовые пузыри». Это и привело к биржевому краху в октябре 1929 года. Великая депрессия, на наш взгляд, повлияла на многие процессы в мировой экономике и учетной методологии.

Так, ускорение явления унификации бухгалтерского учета и отчетности, в особенности в отношении финансовых учреждений и операций с ценными бумагами (разработка системы национальных стандартов – общепризнанные принципы бухгалтерского учета, создание комиссии по ценным бумагам и биржам, публикация основного на тот момент регулирующего документа в области бухгалтерского учета операций с ценными бумагами – «Экспериментальный отчет о принципах бухгалтерского учета») [136, с. 126 – 127].

Было идентифицировано несовершенство подходов к оценке материально-производственных запасов, которые учитывались, как правило, исходя из принципа себестоимости. Это приводило, во-первых, к неравнозначной оценке одних и



тех же активов, что делало их несопоставимыми, а во-вторых, искажало величину прибыли, поскольку себестоимость зачастую была завышена. В конечном итоге все это приводило к принятию неверных управленческих решений со стороны инвесторов и внутренних пользователей [259, с. 15 – 16].

Значительный расцвет крупных корпораций или холдингов в период 20-х годов стимулировал процесс монополизации американского рынка, что в конечном итоге привело к так называемой менеджерской «революции», когда функции собственника и управленца были окончательно разъединены. «Позже эта структура крупных управляющих корпораций, которая фактически самостоятельно (то есть без собственника) формирует корпоративные цели и бизнес-стратегию, будет названа Дж. К. Гэлбрейтом техноструктурой» [83]. Данный процесс стал серьезным стимулом для развития новых управленческих технологий и, в частности, для развития управленческого учета.

2.) В предкризисный период происходила трансформация технологий продажи продукции. В частности, широкое распространение получила рассрочка или товарный кредит. С точки зрения менеджмента на микроуровне это приводило к затруднениям при оценке реального количества покупателей, так как из категории потенциальных они переходили только при условии полного погашения ранее взятого кредита. Кроме того, это усложняло утверждение производственной программы выпуска продукции. Во многом ввиду данных обстоятельств стала распространяться идея относительного того, что в исключительных случаях цена товара может быть ниже величины его себестоимости, главное, чтобы она покрывала регулируемые переменные расходы (со временем данная идея трансформировалась в калькуляционную систему «директ-костинг»). На макроуровне такая ситуация приводила к кризису перепроизводства [324].

3.) Важнейшим итогом Великой депрессии стало возникновение реальных предпосылок для разработки механизмов мониторинга экономики с точки зрения структурных диспропорций, как основного предвестника кризисных ситуаций. Это, в свою очередь, сфокусировало внимание со стороны регуляторов на системе учета и отчетности крупных корпораций и актуализировало проведение ком-

плексных исследований в данной области. Понимание того, что устойчивость экономики государства во многом определяется устойчивостью крупнейших финансовых институтов и транснациональных корпораций, создавало предпосылки для унификации учетных систем, разработки инструментария учетно-аналитического обеспечения деятельности предпринимательских структур и способствовало выработке фундаментальной основы для зарождения управленческого учета, который не был подвержен стандартизации со стороны регуляторов.

4.) Инструментарий управленческого учета впредь не ограничивался механизмами управления затрат, а получил более широкий спектр действий для принятия управленческих решений.

5.) Концентрация производства и капитала привела к распространению крупных корпораций-монополий и перенасыщению рынков однотипной продукцией. При этом методической базы для управления такими корпорациями не существовало, технологии управления, учета и контроля деятельности были уязвимы и не способствовали принятию адекватных управленческих решений в сложившихся условиях. Государственное регулирование сферы учета и отчетности находилось также не на должном уровне. Произошедшие трансформационные преобразования в посткризисный период привели к окончательному введению в ранг системы государственного макроэкономического управления постоянного контроля за межсекторальными дисбалансами, что существенно повысило прогностический потенциал экономики.

Данный кризис «вскрыл» большое количество проблем в системах обеспечения управленческого аппарата необходимой информацией для принятия эффективных решений как на микро-, так и на макроуровне. В этот период были запущены эволюционные процессы, которые в конечном итоге и предопределили современную конфигурацию учетно-аналитической методологии.

Ввиду прямого или косвенного влияния экономических кризисов к 1950 году в системе управленческого учета произошли следующие системные трансформации (рис. 1.6):

1.) Повысилась роль бюджетно-финансового контроля, что создало предпосылки для развития и распространения системы бюджетирования.

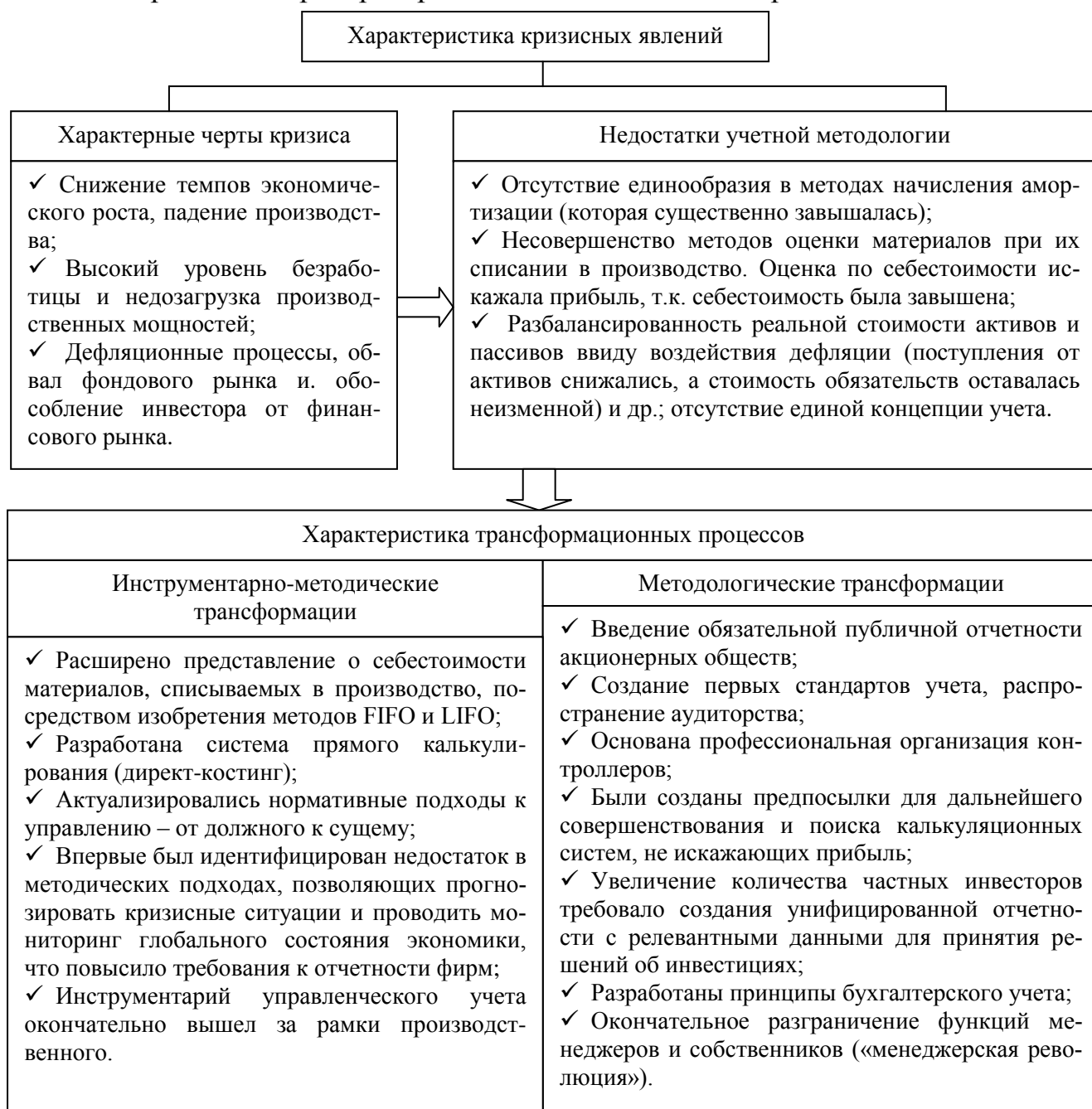


Рис.1.6. Характеристика Великой депрессии 1930-х г.

в контексте становления системы управленческого учета

2.) Усилилась роль и значимость методов калькулирования себестоимости продукции (товаров, работ, услуг). В науке и практике были запущены процессы поиска оптимальных методов управления затратами. При этом применение неце-

новых способов конкурентной борьбы способствовало разработке целого ряда новых калькуляционных систем.

3.) Возникновение публичной отчетности усилило значимость аналитического и контрольного обеспечения принятия управленческих решений. Со временем данное обстоятельство предопределило развитие аудиторства и управленческого анализа.

4.) Дальнейшее развитие получила система аналитического учета.

5.) Унификация учета и отчетности создала стимулы для развития внутреннего учета, не подверженного влиянию первых стандартов.

6.) В посткризисный период разработано несколько принципиально новых учетных подходов: метод однородных секций, учет затрат по центрам ответственности и др.

Следующим масштабным кризисом стала *рецессия 1970-х годов*. Она так же, как и предыдущий кризис 1930-х годов, оказала сильное влияние на развитие учетно-управленческой мысли.

Характеризуя состояние экономики, отметим, что на данном этапе наблюдалась явственная тенденция обострения борьбы за рынки сбыта, усиливающаяся глобализация рынков и диверсификация деятельности крупных корпораций. Наиболее явственными особенностями кризиса, оказавшими впоследствии влияние на инструментарий учетно-аналитической работы экономических субъектов, были следующие аспекты (рис. 1.7):

1.) Последствия «нефтяного шока» привели к стагнации индустриальной производственной системы, что в первую очередь сказалось на финансовом положении капиталоемких компаний. Позже данный факт стимулировал исследования в области совершенствования технологий управления такими компаниями с целью повышения их конкурентоспособности. Отметим, что в посткризисном периоде именно машиностроительные компании станут генераторами идей и площадками для реализации новых управленческих технологий (системы «точно в срок», «таргет-костинг», «кайзен-костинг» зародились именно в данном секторе экономики).

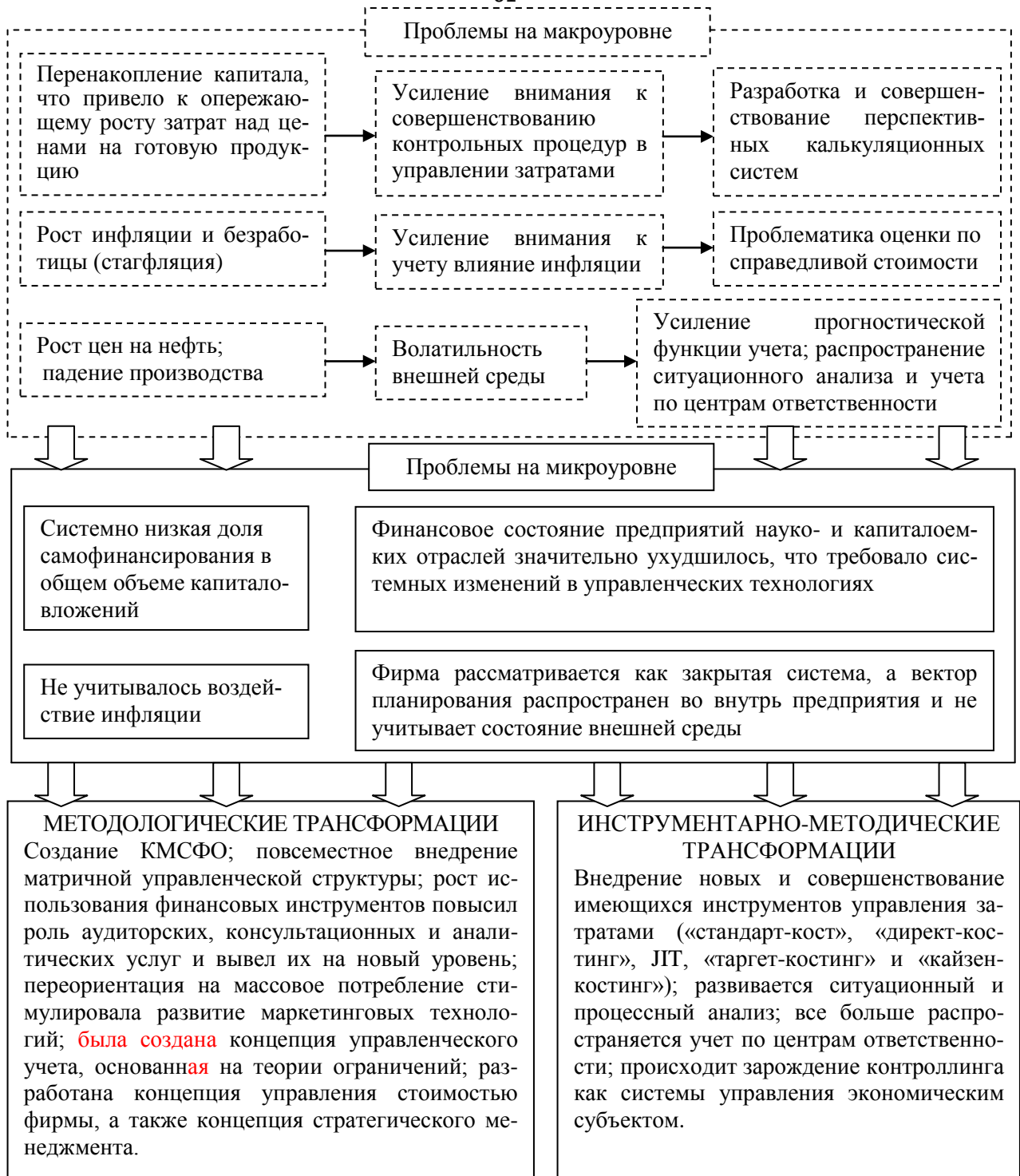


Рис. 1.7. Характеристика рецессии 1970-х г.

в контексте становления системы управленческого учета

2.) В основе рецессии 1970-х годов лежала тенденция перенакопления капитала, которая в определенный момент привела к опережающему росту материальных затрат над ценами на готовую продукцию. В конечном итоге данная тенденция способствовала усилению внимания менеджеров к величине себестоимости и

дала новый стимул для разработок в области контроля за затратами («стандарт-кост», «директ-костинг» и др.).

3.) Особенностью данного кризиса стала стагфляция – сочетание инфляции и стагнации производства с одновременным ростом безработицы, что наблюдалось впервые и противоречило принципам «классического» кризиса перепроизводства.

В этот период становится очевидным, что рецепт Кейнса по выходу из кризиса 30-х годов – стимулирование совокупного спроса посредством дефицитной бюджетной политики – не только не приводил к снижению инфляции, а, наоборот, усиливал ее. В последующие годы научный дискурс сосредоточился на борьбе с «ползучей», «интенсивной» и галопирующей инфляцией, а проблематика оценки по справедливой стоимости стала одной из важнейших. Учет инфляции, анализ ее влияния на результаты финансово-хозяйственной деятельности и отражение объектов бухгалтерского учета по справедливой стоимости являются актуальными аспектами управленческого учета и сегодня.

В условиях нестабильности экономики возрастает нужда в информации, позволяющей увеличить капитальные вложения с целью стимулирования экономического роста, в то же время в условиях сильной инфляции необходимо сдерживание инвестиций.

Наиболее характерными трансформациями в системе управленческого учета в этот период стали:

- широкое распространение систем стратегического управления – «таргет-костинг» и системы операционного управления затратами – «кайзен-костинг»;
- дальнейшая гармонизация учетных процедур;
- повышение роли прогностической функции управленческого учета, обусловленное волатильностью внешней среды, усиление роли планирования и контроля;
- распространение ситуационного анализа и учета по центрам ответственности как инструментов принятия управленческих решений и контроля;
- распространение инструментов оценки эффективности использования ресурсов в бизнес-процессах, процессного анализа;

– в посткризисный период в сфере бизнеса все более активно начинает использоваться термин «инжиниринг», к 1970-м годам «финансовый инжиниринг» распространяется в еще большей степени, становясь базисом выработки новых финансовых инструментов, ориентированных на минимизацию финансовых рисков, что впоследствии будет оказывать влияние на развитие методологии управленческого учета как функции управления и т. д.

Восьмидесятые годы XX в. не были сопряжены с глобальными кризисными процессами. В этот период эволюция учетных систем происходит во многом по инерции, а также вследствие заданных импульсов более ранних экономических потрясений. Происходит дальнейшее распространение транснациональных корпораций и расширение учетных объектов. В качестве основных достижений данного этапа в контексте развития управленческого учета можно считать внедрение в практику функционирования экономических субъектов процессно-ориентированного подхода для оценки эффективности использования ресурсов при реализации различных бизнес-процессов и управления затратами. Стимулом для данных трансформаций явилась переориентация производителей на клиенто-ориентированный подход в производстве. Если до 1970-х г. господствовала философия, согласно которой покупатель будет потреблять все, что производится, то к 80-м годам XX в. производители учитывают тенденции падающих рынков, что соответственно привело к выработке новых подходов, ориентированных не на расширение рынков сбыта, а на экономию издержек.

Большее распространение получает инструментарий пооперационного управления: АВМ (activity-based management) – управление на основе операций; АВС (activity-based costing) – калькулирование на основе деятельности; АВВ (activity-based budgeting) – пооперационное бюджетирование. Также существенным, в контексте рассмотрения генезиса управленческого учета как науки, является тот факт, что с данным временным периодом ученые связывают активное внедрение системы контроллинга.

В 90-е гг. продолжилась тенденция распространения вычислительной техники и алгоритмизация учетных процессов, а также усложнения учетных объек-

тов (инновации, знания, нематериальные активы и др.). Роль транснациональных компаний и концернов в еще большей степени усиливается, повышается социальная ответственность бизнеса наряду с общей эскалацией воздействия общества на фирму. Данные тенденции во многом характерны и для настоящего времени. В этот же период в мировой экономике произошло несколько событий, которые сказались как на эволюции управленческих задач, проявляющихся на микроуровне, так и на целевых ориентирах экономической политики целых государств, которые испытали достаточно значительные трансформации.

В американской экономике завершился период так называемой «рейгономики», при этом в большинстве стран социалистического лагеря наступил период рыночных преобразований, на первом этапе которых крупный бизнес (как правило, большие промышленные компании) испытывал серьезные проблемы, а наиболее динамичное развитие получили торговые фирмы и небольшие производственные кооперативы. В этих условиях произошла серьезная модификация систем управления затратами в элемент стратегического менеджмента, который эволюционирует до настоящего времени. Кроме того, существенным новшеством данного периода для развития управленческого учета стало использование методов тщательного анализа внешней среды для принятия долгосрочных решений.

Следующим кризисом явился *мировой финансовый кризис 2008 года*, который, как считают некоторые специалисты, все еще продолжается. Характеризуя причины финансовой нестабильности в данный период, отметим, что ему предшествовал динамичный рост объема финансовых услуг, эскалация объемов международных финансов, существенное увеличение масштабов деятельности отдельных финансовых организаций. Можно сказать, что абсолютизация кредита как основы стимулирования экономического роста и развития хозяйства, произошедшая в XX в., стала причиной небывалого дисбаланса между финансовым и производственным секторами экономики, что в конечном итоге и привело к отторжению финансового сектора, а также вызвало кризисные процессы.



Характеристика экономических процессов данного периода, а также основные методологические и инструментальные трансформации, вызванные данными явлениями, представлены на рис. 1.8.

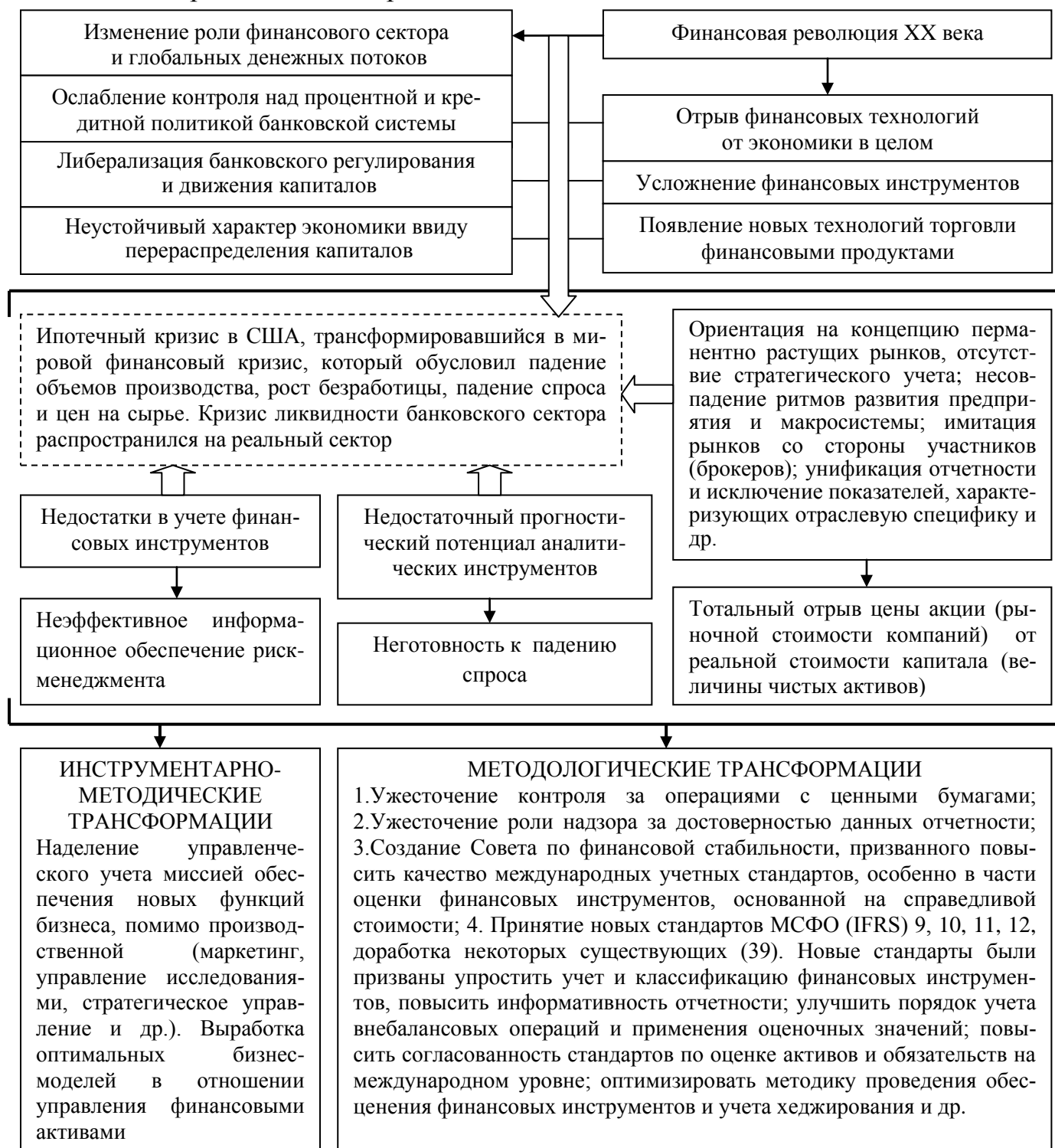


Рис. 1.8. Характеристика трансформационных процессов в учетной методологии, вызванных современными кризисами

Последствия кризиса 2008 года в контексте становления методологии управленческого учета только предстоит оценить, однако сегодня уже понятно, что влияние кризисных процессов в экономике свидетельствует об устойчивой тенденции к формированию и выделению в самостоятельное научное направление антикризисного управленческого учета.

Обобщая результаты исследования, отметим несколько важных детерминант относительно влияния кризисных процессов в экономике на эволюцию учетной мысли:

1.) Практически все более или менее глубокие кризисы заканчивались принятием новых бухгалтерских стандартов, призванных унифицировать действия участников рынка в рамках тех правил, которые не позволят в дальнейшем стимулировать депрессивные явления в экономике. При этом часто в сущности методологии бухгалтерского учета практически ничего не менялось.

2.) В капиталистической экономике кризисные процессы стимулировали ориентацию учетно-аналитической мысли в область более широкого использования рационального суждения бухгалтера. При этом основным требованием было повышение релевантности информации для принятия инвестиционных и других решений со стороны пользователей бухгалтерской отчетности. Данные процессы, безусловно, стимулировали развитие управленческого учета. В нашей же стране реформирование учета было ориентировано в сторону совершенствования методов учета, способствующих сохранению социалистической собственности за счет выполнения плана и снижения себестоимости производимой продукции.

3.) Являясь основным источником информации для принятия экономических решений, учетные системы нередко становились объектом критики в условиях проявления депрессивных явлений в экономике. При этом чем более глубокими стагнационными процессами характеризовался кризис, тем большие изменения претерпевала система бухгалтерского учета и отчетности. Эти изменения в основном сводились к регламентации учетных процедур, ужесточению и стандартизации правил ведения учета и составления отчетности, выработке принципов учета. В данных условиях, когда унификация учетных систем ограничивала при-

меняемый управленческим персоналом инструментарий, создавались объективные предпосылки для развития альтернативных подходов, ориентированных на выработку необходимой информации для принятия решений. Основным из таких подходов и явился управленческий учет.

В целом необходимо отметить, что сегодня как государство, так и научное сообщество заинтересованы в инициировании трансформационных процессов в развитии управленческого учета, ориентированных на получение такой информации из учетной системы на микроуровне, которая способствовала бы принятию стратегических решений на уровне управления макроэкономическими процессами.

Изучение генезиса учетной и экономической мысли позволило классифицировать эффекты воздействия экономических кризисов на развитие управленческого учета (табл. 1.8).

Выявленное многообразие положительных, отрицательных и нейтральных эффектов воздействия экономических кризисов на инструментарий управленческого учета доказывает один из структурных компонентов выдвинутой в исследовании гипотезы о том, что кризисные процессы в период становления системы управленческого учета оказывали существенное влияние на формирование его методологии. В этой связи системная парадигма формирования эффективной учетной информации в условиях экономической нестабильности должна быть ориентирована на сбор, обработку, систематизацию и интерпретацию не только информации о состоянии традиционных объектов бухгалтерского учета, но и о состоянии внешней среды, трансформирующейся в кризисных условиях при переходе к новому равновесному состоянию. В связи с этим современная теория управленческого учета нуждается в разработке концептуально новой, антикризисной модели управленческого учета, обладающей имманентным инструментарием, функциями и принципами.

Таблица 1.8

**Классификация эффектов кризисных процессов в экономике, воздействующих на учетно-аналитический инструментарий принятия управленческих решений**

Положительные эффекты		Отрицательные эффекты
Концептуальные	1. Подобно тому, как кризисные процессы «очищают» рыночную экономику от неэффективных субъектов, кризис указывает на неэффективность применяемых инструментов, приемов и способов выработки информации для принятия управленческих решений. Заставляет пересматривать теоретические и методические подходы в управлении, учете, контроле, анализе	1. Само по себе ужесточение правил применения тех или иных учетных приемов как ответная реакция на кризисные процессы в экономике не всегда положительно сказывается на развитии методологии управленческого учета и контроллинга. К тому же унификация зачастую нивелирует факторы национальной учетной специфики, применяемые в системе внутреннего учета и увеличивает затраты на поддержание инфраструктуры учетной работы
	2. Практически любой серьезный кризис обостряет вопросы достоверности данных отчетности и приводит к ее реформированию и совершенствованию для пользователей	2. Реформы в области изменения данных отчетности и всей учетной методологии не всегда приводят к достижению целей ключевых пользователей, а на развитие управленческого учета они зачастую оказывают либо нейтральное, либо отрицательное воздействие. При этом процессы реформирования отчетности не всегда синхронизируются с другими науками, предполагающими использование отчетных данных, что в конечном итоге приводит к выработке нерелевантной информации в системе экономического анализа, управленческого учета, стратегического анализа и т. д.
	3. Кризис усиливает роль учетной инфраструктуры и институтов (принимаются новые законы, концепции, программы, учреждаются специализированные профессиональные организации и т.д.) и показывает реальную взаимосвязь между учетными процессами и системой управления, способствуя повышению управляемости экономических субъектов	3. Кризисные процессы повышают недоверие со стороны пользователей ко всем применяемым инструментам выработки информации в системе управленческого учета и контроллинга (даже к тем, которые считаются эффективными и перспективными)
	4. Кризис приводит к внедрению, либо пересмотру стандартов в области учета и отчетности, принципов, правил ведения до этого нерегулируемых участков учета, в которых заложен потенциал обострения кризисных явлений	4. В результате кризисов ухудшается финансовое положение экономических субъектов, что приводит к сокращению затрат на разработку, внедрение и апробацию новых технологий управленческого учета, автоматизации учета. Сокращение финансирования влияет на реальный сектор экономики, равно как и на профессиональное и научное сообщество
	5. Первые кризисы окончательно разграничили функции собственника и управленца, открыв дорогу исследованиям в области управленческого учета	5. При реформировании учетных систем регуляторы и профессиональное сообщество ориентируются на потребности внешних пользователей зачастую в ущерб законам постиндустриальной экономики
	6. Кризисные секторы становятся объектом внимания специалистов и ученых, что часто приводило к разработке перспективных калькуляционных и управленческих систем в них	
	7. В капиталистической экономике кризисные процессы стимулируют ориентацию учетно-аналитической мысли в область более широкого использования рационального суждения бухгалтера	

Продолжение табл. 1.8

Концептуаль- ные	Положительные эффекты	Отрицательные эффекты
	Методические	8. Кризисы выводят из социального, экономического, производственного и управленческого пространства факторы, которые сдерживают экономический рост. Мониторинг наличия данных факторов в будущем является антикризисной мерой
1. В условиях кризиса общественное внимание фокусируется на поиске и научно-практическом обосновании применения принципиально новых учетно-аналитических приемов и подходов		1. Желая улучшить ситуацию, регуляторы идут на стандартизацию и регламентацию учетных процедур, которые катализируют кризисные ситуации в экономике, однако такая стандартизация производится без теоретического обоснования и осмысления базовых категорий и инструментов учета, что со временем обостряет проблемы концептуального развития теории бухгалтерского учета как науки
1.1 Кризис стимулирует создание новых инструментов в управленческом учете (так, по итогам кризисов было создано несколько принципиально новых калькуляционных систем)		2. Разрушительный характер экономических кризисов несет в себе риск подавления естественных эволюционных процессов в развитии управленческого учета в соответствии с требованиями постиндустриальной экономики, замещая их выработкой антикризисных подходов как в теории контроллинга, так и в практике учетно-аналитической работы
1.2 Кризис повышает необходимость соблюдения принципа осмотрительности в учетной деятельности в целом и значимость прогнозной информации в управленческом учете		3. В условиях кризиса многие ключевые свойства экономической системы, а также некоторые процессы внутри фирмы изменяются, а отдельные модели, экономические законы и инструменты в новых условиях не работают. Все это привносит в управление фирмой хаотичный характер и влияет на методологию управленческого учета
1.3 Кризисы фокусируют внимание менеджмента на внешних по отношению к экономическому субъекту процессах, то есть расширяют спектр объектов управленческого учета		
Нейтральные		
1. В условиях экономического роста, как правило, происходило инструментарно-практическое развитие управленческого учета на фоне высокой конкуренции между фирмами. В условиях же кризиса происходит, скорее, концептуально-теоретическое обоснование новых подходов в системе контроллинга, создающих научную основу для новой экономической модели, призванной обеспечить выход из кризиса		
2. Кризис, как правило, приводит к трансформации информационных запросов пользователей, что является стимулом для развития как бухгалтерского финансового учета, так и контроллинга, управленческого учета анализа. Причем, чем более масштабным является кризис, тем более жесткие требования ставятся перед системой учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта		
3. Кризисы новейшей истории в большинстве своем возникали в условиях «раздувания» и последующего «схлопывания» «финансовых пузырей». Данное обстоятельство указывает на недостоверность отражения операций по учету финансовых вложений и обостряет проблематику оценки активов по справедливой стоимости. Данная проблематика стоит остро и все еще не решена в системе бухгалтерского учета со времен обнаружения влияния инфляции на учетно-отчетные данные (начало – середина XX в.)		

Нейтральные эффекты		
4. Эскалация внимания и воздействия общества на учетную методологию. В последние десятилетия общество все в большей степени влияет на систему учета и отчетности, посредством этого спектр информации, раскрываемой в отчетности, постоянно расширяется. Последние экономические кризисы усилили требование раскрытия в отчетности нефинансовой информации относительно эффективности использования материальных и трудовых ресурсов, об уровне социальной ответственности собственников и руководителей корпораций		
6. Вследствие воздействия кризисных процессов бухгалтерская отчетность постепенно становится объектом мониторинга структурных диспропорций в экономике со стороны властных структур и профессионального сообщества. С одной стороны, это увеличивает внимание к проблемам выработки оптимальной методологии проведения соответствующих аналитических действий. С другой стороны, модификации в отчетности часто отдалают содержащуюся в ней информацию от запросов пользователей		
7. В фокусе внимания посткризисного реформирования учетно-аналитических процессов всегда находилась оценка и калькуляция. Инфляция, искажающая величину активов, заботила экономистов-бухгалтеров начиная с Великой депрессии (1929 г.), когда в ответ на данную проблематику были изобретены методы «директ-костинг», а также способы оценки FIFO и LIFO		
8. Под воздействием инфляции происходит перераспределение национальных доходов, как правило, в пользу представителей крупного бизнеса и транснациональных компаний. Со временем это дает еще больший толчок для развития МСФО, нивелируя национальные особенности в учетной методологии. В условиях гиперинфляции малый бизнес частично уходит в теневой сектор. Кроме этого, инфляционные процессы приводят к дифференциации норм прибыли в различных секторах экономики, что вызывает существенные дисбалансы между ними		
9. В кризисных условиях стагнационные процессы испытывает преимущественно производственный сектор, капитал под воздействием инфляции перетекает в сферу обращения. Методология управленческого учета, в основе которого превалирует производственная оптика, испытывает определенное давление, но, с другой стороны, это стимулирует процесс поиска новых подходов к калькулированию себестоимости продукции и управлению затратами, что в эволюционном аспекте является положительным эффектом		
Эффекты для смежных наук	1. Кризисы ускоряют процесс наделения управленческого учета миссией обеспечения новых функций бизнеса. Данная тенденция является не столько эволюционной, сколько инерционной тем явлениям, которые привносит в экономику кризис, заставляя усиливать маркетинговую, научно-исследовательскую и инновационную, а также стратегическую составляющую деятельности в условиях падающих рынков	1. В условиях кризиса интересы государства зачастую смещаются в сторону составления фискальной отчетности в ущерб принципам финансового учета и отчетности и тем более управленческого учета. При этом налоговый учет в таких условиях исторически получал дополнительные импульсы для развития
	2. Превращение внешней среды в объект учета, стимулирует развитие смежных наук для изучения закономерностей циклических процессов и их влияния на развитие экономического субъекта (контроллинг, математическое моделирование, эконометрика, стратегический менеджмент и др.)	2. Необходимость обеспечения экономической безопасности на микроуровне, которая, как правило, сводится к менее агрессивной политике в отношении формирования активов, фокусирует внимание менеджмента на финансовом состоянии экономического субъекта в ущерб развитию кадрового, социального, экологического потенциала и применению соответствующих инструментов в системе управленческого учета и контроллинга

#### **1.4. Факторы создания модели управленческого учета под воздействием условий макро- и микросреды**

Управленческий учет обладает обязательными атрибутами независимой науки, такими как сложившийся понятийно-категориальный аппарат, предметно-объектная область, согласованная с теорией и практикой ведения учета, имманентная методическая основа. При этом научный статус и содержание управленческого учета продолжают эволюционировать, что приводит к появлению все новых форм его ведения и инструментов выработки релевантной информации. На данные аспекты большое влияние оказывают разнообразные процессы новой экономики (распространение нематериальных активов, изменение структуры добавленной стоимости, нестабильный характер развития социально-экономических систем, неустойчивость и огромное влияние на реальный сектор фондового и сырьевого рынков и др.), фокусирование внимания управленческих систем на бизнес-модели экономического субъекта как новом объекте учета, который призван раскрывать механизм формирования добавленной стоимости и генерирования денежных потоков за счет преобразования финансового, человеческого, интеллектуального, производственного, природного и социального капитала.

В этой связи важной задачей является описание элементов системы управленческого учета, формирующих его инструментарий и конкретные подходы к выработке релевантной информации. Их также можно обозначить как факторы индивидуальной специфики конкретного экономического субъекта, воздействие которых обуславливает необходимость разработки адаптивно-селективного набора аналитических действий и приемов управленческого учета для каждого конкретного экономического субъекта, максимально учитывающего его специфику и положение на рынке (рис. 1.9).

Изучение практики применения инструментария управленческого учета в отечественных компаниях, а также рассмотрение ретроспективных аспектов генезиса экономической мысли в контексте вопросов выработки аналитической информации для управления экономическими субъектами позволило сформулиро-

вать тезис о многообразии элементов управленческого учета в организациях различных сфер экономической деятельности, образующих его системную сущность (табл. 1.9).



Рис. 1.9. – Элементы системы управленческого учета, определяющие конфигурацию приемов и способов выработки информации

На наш взгляд, эффективность принимаемых управленческих решений во многом определяется тем, в какой степени бухгалтером-аналитиком учтены индивидуальные особенности функционирования экономического субъекта. В этой связи применение унифицированных подходов к проведению учетно-аналитических действий является не всегда уместным и зачастую приводит к принятию неверных управленческих решений. Индивидуальный подход заключается в максимально полном учете факторов, определяющих специфику функционирования экономического субъекта.



Таблица 1.9

Факторы макро- и микросреды, обуславливающие модель управленческого учета  
в условиях неустойчивости экономики

Элементы, определяющие специфику функционирования экономического субъекта	Имманентная характеристика	Области влияния в системе аналитического обеспечения принятия управленческих решений	Области влияния в системе управленческого учета
Принадлежность экономического субъекта к конкретному сектору экономики	Специфические особенности различных видов экономической деятельности оказывают наибольшее влияние на учетный процесс. Это вызывает необходимость разрабатывать индивидуальные учетно-аналитические методики и подходы. Этот фактор учитывается в современном УУ и системе аналитического обеспечения деятельности в наибольшей степени	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ система аналитических показателей;</li> <li>✓ порядок интерпретации результатов;</li> <li>✓ нормативные значения коэффициентов, периодичность анализа и др.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ структура бизнес-процессов и центров ответственности;</li> <li>✓ состав и структура внутренней отчетности;</li> <li>✓ характеристики производственного учета;</li> <li>✓ калькуляционные системы</li> </ul>
Стадия жизненного цикла экономического субъекта / товара	В зависимости от стадии жизненного цикла хозяйствующего субъекта могут различаться: целевые установки аналитических действий, количество и специфика требований пользователей информации	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ специфика маркетингового анализа;</li> <li>✓ алгоритм и содержание инвестиционного анализа.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ состав и структура центров ответственности;</li> <li>✓ состав внутренней отчетности; система планирования и др.</li> </ul>
Организационно-правовая форма	Разнообразие организационно-правовых форм определяет вариативность аналитических подходов при оценке эффективности бизнеса для собственников, каковыми могут выступать разные группы стейкхолдеров	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ инвестиционный анализ;</li> <li>✓ финансовый анализ (оперативный анализ, анализ финансовой устойчивости);</li> <li>✓ стратегический анализ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ управленческая отчетность;</li> <li>✓ управленческая учетная политика;</li> <li>✓ анализ направлений использования прибыли</li> </ul>
Размер экономического субъекта и занимаемая доля рынка	Масштабы деятельности во многом определяют трудоемкость организационных и аналитических мероприятий экономического субъекта. В субъектах крупного бизнеса инструментарий УУ и анализа значительно шире	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ SWOT-анализ в системе стратегического анализа;</li> <li>✓ маркетинговый анализ;</li> <li>✓ анализ затрат и трудоемкость планирования</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ регламентация и стандартизация УУ, трудоемкость системы бюджетирования; значимость CVP-анализа, стратегический учет, ССП и др.</li> </ul>
Влияние на местную экономику	Село- и градообразующие экономические субъекты оказывают большое влияние на развитие территории и играют важную социальную роль, предоставляя рабочие места для большей части населения	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ выработка аналитических показателей для оценки социальной значимости экономического субъекта</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ принятие решений по управлению кадровым потенциалом, интерпретация результатов релевантного анализа</li> </ul>

Прежде всего, отметим, что методология управленческого учета в значительной степени зависит от стадии жизненного цикла фирмы и предполагает применение дифференцированного набора инструментов реализации стратегии компании на той или иной стадии развития. Концепция жизненного цикла гласит, что экономические блага, которые представляют материальные активы, имеют собственный период существования [245, с. 191 – 193].

В современных исследованиях понятие жизненного цикла проецируется как на товар, так и на фирму в целом [14, 321, 25], а в отдельных случаях изучается жизненный цикл технологии, рынка либо конкретного сектора экономики [293, с. 44 – 49]. В отдельных исследованиях большое внимание уделяется классификации затрат по стадиям жизненного цикла [234]. С целью раскрытия сущностного содержания концепции жизненного цикла в контексте формирования методологии управленческого учета нами рассмотрены и охарактеризованы основные особенности применения методов управленческого учета в рамках институционально-эволюционного подхода. Это позволило выявить специфику учетной и аналитической работы применительно к разным этапам жизненного цикла производимой продукции (приложение 4), а также на разных стадиях жизненного цикла самого экономического субъекта (приложение 5).

При этом были сформулированы следующие выводы:

1) стадии жизненного цикла оказывают сильное влияние на уровень, состав и структуру затрат экономического субъекта, определяют их динамику, целевое назначение и степень эффективности, в то время как методология управленческого учета не адаптирована к такой дифференциации;

2) стадия жизненного цикла определяет стратегические зоны, контроль и анализ которых в системе управленческого учета способствует повышению эффективности управления экономическим субъектом;

3) принцип своевременности предоставления информации в системе управленческого учета детерминирует необходимость разграничения приемов и способов управленческого учета для применения на разных стадиях жизненного цикла товара. Изучение институционально-эволюционной теории позволяет идентифи-

цировать факторы внешней среды, влияющие на процедуры принятия управленческих решений, вырабатывать алгоритмы реагирования на внешние рыночно-конъюнктурные и макроэкономические триггеры. В этом контексте теория жизненного цикла в наибольшей степени затрагивает систему стратегического управленческого учета;

4) жизненный цикл организации, как правило, сильно сбалансирован с финансовым циклом. Из этого следует, что, воздействуя на последний, можно управлять устойчивостью и пропорциональностью развития экономических систем на макроуровне, что является одной из центральных проблем современной экономической науки. На разных стадиях жизненного цикла экономического субъекта внешние факторы воздействуют на финансовый цикл по-разному. В этой связи система управленческого учета должна способствовать нивелированию внутренних противоречий как организационного свойства, так и возникающих вследствие конфликта с внешними факторами при движении экономического субъекта от одной стадии к другой.

5) при решении задач стратегического управления большое распространение получили методы портфельного анализа, к которым в частности относятся: матрица Бостонской консультационной группы (БКГ); матрица жизненного цикла товара фирмы Arthur D. Little (ADL); матрица возможностей И. Ансоффа «товары-рынок»; матрица привлекательности отрасли-сильные стороны (конкурентоспособность) (GE/Mc Kinsey); матрица, разработанная фирмой Shell (матрица направленной политики Shell/ДРМ); матрица Чарльза В. Хофера и Дена Шенделя (матрица анализа эволюции рынка Hofer/Schendel); матрица организаций общественного сектора, разработанная Дж. Монтанари и Дж. Брэкером и др.

Все эти модели основаны на сочетании нескольких параметров развития систем разного уровня, будь то фирма, продукция или отдельный сектор экономики. В этой связи нами произведен морфологический анализ свойств, проявляющихся в различных сочетаниях циклических процессов на разных уровнях хозяйствования (приложение 6).

Данный аспект является существенным в силу взаимной зависимости циклов разных уровней. Так, стагнационные процессы в экономике страны неминуемо приводят к спаду в деятельности отдельных экономических субъектов. Сочетание макроэкономического анализа и мониторинга циклических колебаний на микроуровне позволяет выработать предупредительный механизм с целью снижения негативного воздействия кризисной ситуации в экономике на финансовое положение фирмы. Банкротства отдельных бизнес-единиц зачастую связаны не столько с неудовлетворительным качеством управления, сколько с несовпадением ритмов развития фирмы с ритмами развития экономической системы на макроуровне.

В свою очередь, в стадии экономического роста системы на макроуровне менеджеры должны максимально использовать склонность населения к росту потребления, удешевление кредитных ставок, повышение инвестиционной активности, повышение доступности технологий, оборудования и т. д.

Стратегической целью экономического субъекта является разработка такой бизнес-модели, которая позволяла бы генерировать достаточную добавленную стоимость при любых внешних условиях. В этой связи нами были структурированы свойства учетно-аналитической системы при различных сочетаниях стадий жизненного цикла экономического субъекта и государства (сектора экономики) в целом.

1. Первый квадрант указывает на ситуацию, когда экономический субъект испытывает устойчивый рост продаж, благоприятное финансовое положение, бизнес-процессы реализуются в нормальном режиме, но экономика в целом либо ее отдельные секторы находятся в депрессивном состоянии. Жизненный цикл системы при этом рано или поздно повлияет на стратегию экономического субъекта. В подобных условиях наиболее целесообразной политикой в отношении управления издержками является ориентация на стратегию высоких переменных затрат и перевода части постоянных затрат в переменные. При этом гипотетическое снижение деловой активности по причинам нестабильности внешней конъюнктуры рынка будет иметь меньший ущерб для экономического субъекта. В

русле данной стратегии целесообразным является перевод части работников на временную основу с целью снижения постоянных затрат. Здесь может быть реализована наступательная стратегия, характеризующаяся выходом на новые рынки сбыта за счет перераспределения денежных потоков из второстепенных в более перспективные.

2. Второй квадрант описывает ситуацию, при которой происходит падение продаж экономического субъекта в условиях явственной экономической нестабильности на макроуровне. В данной ситуации наиболее оптимальной является консервативная политика в отношении формирования активов экономического субъекта, при которой большая часть средств (более 80 %) сформирована за счет собственного капитала с целью нивелирования риска потери платежеспособности. В целом такое соотношение жизненных циклов систем на макро- и микроуровнях является наиболее негативным с точки зрения дальнейших перспектив функционирования экономического субъекта.

3. Третий квадрант описывает ситуацию, когда по всему сектору экономики наблюдается устойчивый рост, при этом деловая активность экономического субъекта растет, положительно сказываясь на его финансовом состоянии. При такой ситуации экономический субъект, как правило, ориентируется на агрессивную политику в отношении формирования активов, которая за счет высокой оборачиваемости позволяет наращивать величину генерируемой добавленной стоимости. В структуре затрат большая доля относится к постоянным затратам, что позволяет получить большую доходность в условиях преодоления точки безубыточного производства. В части принятия решения относительно собственного производства комплектующих или их приобретения со стороны приоритет отдается собственному производству. В случае внутреннего производства, в сущности, понесенные затраты становятся постоянными, а приобретаемые на стороне – переменными. Это позволяет увеличить угол между линиями совокупных затрат и линией выручки на графике CVP-анализа, тем самым повышая доходность в условиях преодоления порога рентабельности. В обратной же ситуации, когда доля постоянных затрат в величине совокупных затрат меньше, экономический субъект

ект получает меньше прибыли при преодолении точки безубыточности, в то же время неся меньшие потери при недостаточной деловой активности [293, с. 51 – 56]. Таким образом, увеличение доли постоянных затрат в соотношении с переменными снижает финансовый риск экономического субъекта.

4. Четвертый квадрант характеризует ситуацию, при которой на макроуровне наблюдается устойчивый рост, тогда как финансовое состояние экономического субъекта ухудшается, а деловая активность снижается. Данная ситуация является наиболее негативной с точки зрения эффективности принимаемых управленческих решений, поскольку менеджмент в условиях растущего рынка не может добиться увеличения деловой активности. При этом если в структуре затрат преобладают постоянные расходы, даже незначительное снижение выпуска приводит к существенным потерям. В такой ситуации система управления экономическим субъектом требует «перезагрузки», изменения стратегии и тактики поведения на рынке, реформирования организационной структуры, расширения (пересмотра) видов осуществляемой деятельности в зависимости от запросов рынка.

Таким образом, стадия жизненного цикла, как фактор макросреды, воздействует на создание модели управленческого учета и влияет на конфигурацию приемов и способов, характерных для данного учетного направления. Стадии жизненного цикла влияют на целевые установки пользователей информации, трансформацию целевых индикаторов деятельности, видоизменение структуры реализуемых бизнес-процессов, а также элементы бизнес-модели.

Следующим фактором макросреды является «влияние на местную экономику» в соответствии с концепцией социально-ответственного поведения бизнеса. Значимость данного элемента проявляется в градо- и селообразующем статусе некоторых экономических субъектов, от функционирования которых зависит социальное благополучие территории. При оценке эффективности деятельности данных субъектов необходимо учитывать не только параметры финансового состояния, но и показатели, отражающие социальную значимость хозяйствующего субъекта для территории, эффективность социальных расходов, признаки проявления социально-ответственного поведения. Такой подход позволит оценить со-

циальную устойчивость экономического субъекта наряду с финансовой, кадровой, производственной и другими видами устойчивости.

В современной экономической действительности экономический рост может быть достигнут только в условиях эффективного управления бизнес-единицами на микроуровне, что определяется оперативностью и точностью принятия управленческих решений. В этих условиях особую значимость приобретает поиск конкретных инструментов повышения релевантности вырабатываемой информации, на которые большое влияние оказывают рассмотренные нами факторы микросреды, определяющие индивидуальные особенности аналитического инструментария в системе оценки финансового состояния экономического субъекта.

Далее необходимо охарактеризовать факторы макросреды, воздействующие на конфигурацию применяемого инструментария управленческого учета. В этом контексте отметим, что в настоящее время все более явно просматриваются тенденции трансформации предмета бухгалтерского финансового учета, и если раньше он определялся составом активов и пассивов в бухгалтерском балансе, то сегодня сама экономика под воздействием циклических и эволюционных процессов определяет предмет учета. Под воздействием фактора глобализации и структурных изменений на макроуровне претерпевает изменения инструментарий оперативного и стратегического управления на уровне отдельных хозяйственных единиц.

В соответствии с современными подходами учетно-аналитической работы, отражению в учете подлежит лишь факт хозяйственной жизни, в то время как не менее важные с точки зрения влияния на финансовое положение экономического субъекта макроэкономические факторы, являющиеся экзогенными по отношению к хозяйственной единице, не учитываются при принятии управленческих решений. Данный факт вызван, с одной стороны, консервативностью методологии бухгалтерского финансового учета, а с другой – тем, что макроэкономические процессы по-разному влияют на различные секторы экономики, что существенно осложняет их мониторинг и оценку степени влияния на финансовое состояние фирм.

В качестве важнейшего фактора, определяющего не только эволюцию, но и конкретный набор приемов и способов принятия управленческого решения в той или иной ситуации на уровне отдельного экономического субъекта, нами в исследовании выделяется фактор кризисного состояния экономики. Характеризуя сущность влияния экономических кризисов на систему менеджмента, отметим, что они провоцируют некоторые противоречия в системе учетно-аналитического обеспечения (приложение 7).

В качестве основных сфер проявления противоречий нами выделены следующие:

- отношение к затратам. Важнейшим противоречием любой кризисной ситуации является способ запуска экономического роста. В настоящее время экономики развитых стран идут либо по пути жесткой экономии (Европа), либо по пути дальнейшего наращивания долгов (США) с целью стимулирования спроса, который и должен запустить новую волну предпринимательской активности. На уровне предпринимательских структур данное противоречие выражается в несоответствии между политикой сокращения затрат в условиях дефицита собственных источников средств и политикой увеличения затрат, стимулирующих рост деловой активности экономического субъекта;

- необходимость создания антикризисных фондов на фоне эскалации финансирования текущей деятельности. С одной стороны, кризисная ситуация требует создания «подушки безопасности» в условиях падения спроса на продукцию, то есть аккумуляции средств на счетах, но с другой – данные средства, оказавшись извлеченными из оборота, подвергаются воздействию инфляции;

- приоритеты в методах выработки информации. Современные инструменты получения релевантных данных для принятия управленческих решений зачастую сами по себе ориентируют нас на определенный стиль экономического поведения. Так, например, всем известный CVP-анализ ориентирует нас на принятие управленческих решений в условиях перманентного роста деловой активности с целью сокращения доли постоянных затрат в себестоимости единицы продукции. Однако данное положение вступает в явное противоречие с тем фактом, что по



мере развития кризиса экономические субъекты будут вынуждены в течение некоторого времени работать на падающих рынках, что, в свою очередь, потребует разработки новых методов и методик, преимущественно ориентированных на экономию издержек, повышение эффективности затрат;

– стиль и приоритеты в управлении. Данное положение фокусирует внимание на том, что в условиях кризисных процессов в экономике генерирование положительного денежного потока становится даже более важной задачей, нежели чем увеличение стоимости бизнеса или извлечение прибыли. Данное противоречие влияет и на характер принимаемых управленческих решений, что в системе управленческого учета требует выработки несколько иной информации и соответственно модификации применяемых инструментов;

– ожидания пользователей бухгалтерской отчетности. Данное противоречие затрагивает, прежде всего, такую категорию пользователей отчетности, как инвесторы, которые ожидают получение неких сигналов о возможности инвестирования средств, однако в условиях гиперинфляции инвестиционная активность, как правило, остается невысокой;

– устойчивая тенденция опережающего развития финансово-экономических технологий над учетно-аналитическими, что в конечном итоге приводит к ослаблению прогностического потенциала вырабатываемой информации и как следствие усиливает неопределенность при идентификации рисков наступления экономического кризиса как на микро- так и на макроуровне;

– оставшиеся из приведенных в приложении 6 противоречия не требуют дополнительных пояснений, оставаясь при этом в достаточной степени актуальными для их сглаживания в рамках методологического и инструментально-методического совершенствования системы управленческого учета.

Нивелирование вышеприведенных противоречий возможно в условиях использования эффективных методических подходов к выработке релевантных данных с целью информационно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений. Отметим, что современная учетная методология все в большей степени интегрируется с инструментарием выработки релевантной информации в

системе финансового менеджмента, антикризисного управления, контроллинга, маркетинга, математического моделирования, статистического и эконометрического анализа и др. Это само по себе создает дополнительный синергетический эффект в системе управления бизнес-единицами, расширяя предмет и функции управленческого учета.

Среди специалистов по управленческому учету междисциплинарный подход используется все более интенсивно, однако, на наш взгляд, не заслуженно обделен вниманием антикризисный аспект управленческого учета. В то время как неустойчивость макроэкономических процессов все в большей степени влияет на функционирование хозяйствующих субъектов на микроуровне, что, в свою очередь, определяет необходимость развития функции предупреждения кризисных явлений в системе управленческого учета. Причем данный аспект с точки зрения идентификации кризисных процессов, которые возникают вследствие неустойчивости развития самого экономического субъекта, изучен в достаточной степени. Малоизученной нам представляется проблематика постановки системы управленческого учета в условиях экономических кризисов на макроуровне.

Как показал исторический анализ, экономические кризисы сложным образом воздействуют на систему информационного обеспечения принятия управленческих решений, делая привычные и уже апробированные подходы неэффективными в новых социально-экономических условиях. Примером таких трансформаций может служить отношение к активам как экономической категории. Так, с точки зрения бухгалтерского учета состав, способы оценки и признания в учете активов не изменились, однако с инвестиционной точки зрения многие высоколиквидные активы сегодня, вследствие воздействия мирового финансового кризиса 2008 года, становятся менее ликвидными. К таким активам можно отнести: недвижимость, являвшуюся прежде высоколиквидным залоговым активом, но испытывающую сегодня существенное падение цен и не рассматриваемую инвесторами и банками по прежним критериям ликвидности, а также некоторые ценные бумаги, испытывающие ценовую нестабильность из-за действий спекулянтов, которые не всегда связаны с фундаментальными экономическими факторами. Изме-

нилось отношение инвесторов также и к товарно-сырьевым рынкам, все чаще ставится под сомнение надежность банковской системы в целом. Очевидно, что в данных условиях должна видоизменяться и система учетно-аналитического обеспечения деятельности отдельных экономических субъектов, а учитывая консервативный характер системы бухгалтерского финансового учета, в первую очередь реформированию должна подвергаться система управленческого учета с целью более эффективного управления активами, обязательствами, доходами и расходами в новых экономических условиях. В этом контексте все большее количество объектов финансового учета переходит в сферу управленческого учета, происходит взаимопроникновение элементов методов финансового и управленческого учета.

Таким образом, на учетную методологию одновременно воздействуют два процесса (факторы макросреды), которые в значительной степени определяют инструментарий управленческого учета. С одной стороны, это требования постиндустриальной экономики, характеризующиеся эволюционными процессами как в системе реализуемых на практике бизнес-процессов, так и в контексте инструментария информационного сопровождения данных процессов, а с другой адаптация технологий управленческого учета к специфическим особенностям кризисных процессов в экономике. В этой связи нами предпринята попытка проведения сравнительной оценки параметров учетного и аналитического обеспечения деятельности бизнес-субъекта в условиях постиндустриальных и кризисных процессов, что позволило выявить наиболее устойчивые тенденции в изменении методологии учетного сопровождения бизнес-процессов (приложение 8).

Отметим, что современная методология управленческого учета нуждается в адаптации к функционированию экономического субъекта в условиях падающих рынков.

В своем исследовании мы в наибольшей степени отталкиваемся от необходимости диагностики внешней среды, находящейся в стадии депрессивного состояния, для идентификации и последующего нивелирования отрицательных для функционирования экономического субъекта тенденций. В отечественной же

практике наибольшее распространение получил подход, согласно которому для реализации антикризисных мероприятий диагностируется ухудшение финансового состояния. Кризисные процессы затрагивают не только финансы экономического субъекта, но и другие сферы его деятельности. Кроме того, ухудшение финансового состояния – это всегда следствие тех или иных процессов, происходящих как внутри фирмы, так и вне ее, а не причина кризисного состояния. Характер влияния кризисных факторов внешней среды на учетный инструментарий и порядок финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта представлен в приложении 9.

Большинство из выделенных факторов могут привести к неплатежеспособности экономического субъекта или контрагентов и последующему ухудшению финансового состояния, поэтому они должны подвергаться мониторингу в системе информационного обеспечения принятия управленческих решений.

Интенсивность и характер работы управленческого персонала экономического субъекта в условиях кризисных процессов и на этапах экономического роста системы несопоставимы. Данный факт является очевидным и предполагает наличие особых подходов к проведению учетных, аналитических, контрольных и управленческих процедур в условиях кризиса. Таким образом, традиционный процесс сбора, передачи, накопления, переработки и использования информации в системе управленческого учета претерпит некоторые изменения с целью адаптации бизнеса к новым, кризисным условиям функционирования экономического субъекта, оставаясь при этом ключевым для выработки необходимой информации при принятии тех или иных управленческих решений.

Следующей важной группой факторов являются факторы национальной специфики. В этом контексте отметим, что в 2015 г. исполнилось 20 лет с момента зарождения управленческого учета в России. За этот период некоторые вопросы концептуально-теоретического и научно-практического характера все еще остаются дискуссионными и фрагментарно изученными. В то же время очевидным является сам факт признания данной науки в качестве самостоятельного направ-

ления, обладающего индивидуальным инструментарием, использование которого повышает релевантность вырабатываемой информации.

Как показало проведенное исследование генезиса управленческого учета в России (приложение 10), самобытный характер отечественной учетно-управленческой мысли проявился, прежде всего, в следующих аспектах:

1.) Функции бухгалтерии в период 20 – 30-х гг. XX в. были значительно шире, нежели чем в период советской власти, когда они сводились только к счетной работе, без использования инструментов планирования и анализа деятельности [60]; В условиях наличия исторических противоречий информационных запросов внутренних и внешних категорий пользователей и невозможности отражения информации, отвечающей их запросам в пределах одного документа ввиду конфиденциальности внутренних данных, происходит разделение отчетности на внутреннюю и внешнюю, то есть на финансовую и управленческую. Причем данное обстоятельство не является веянием последнего времени и отмечается учеными и специалистами достаточно давно. Так, еще в начале XX в. в зависимости от информационной цели конкретных пользователей бухгалтерской отчетности, А. П. Рудановский разделял балансы по их формам на индифферентные (финансовые) и юридически подконтрольные (управленческие). Активный поиск форм бухгалтерской отчетности, которые бы содержали информацию о реальном состоянии дел на предприятии и результатах финансово-хозяйственной деятельности, осуществлялся до советского этапа развития Российской империи.

2.) Некоторые элементы, применяемые в современной системе управленческого учета, берут свое начало из плановой экономики, как например, бюджетирование, которое, по сути, является аналогом техпромфинплана; система «стандарт-кост» имеет много общего с нормативным методом, применявшимся в плановой советской экономике; в свою очередь, пофакторный анализ является аналогом анализа отклонений и др. [60].

3.) Применявшиеся в советской экономике элементы управленческого учета объективно не могли дать положительных результатов и развиваться до самостоятельной учетной системы. В советский период методология учета подстраивалась

под конкретные нужды народного хозяйства, бухгалтер выполнял исключительно счетные функции, не влияя на принятие управленческих решений. Формы бухгалтерской отчетности в период плановой экономики разрабатывались в основном с целью реализации функции контроля, а отчетность рассматривалась в качестве инструмента управления со стороны государства.

4.) Важной особенностью национальной системы бухгалтерского учета является существенная роль государства. В целом вся национальная система учета является правовой и ориентируется, прежде всего, на выполнение фискальной функции государства. Период реформ в ответственной учетной системе привел к существенным нововведениям в системе бухгалтерского учета, но кардинально ситуацию не изменил. Интуитивное или ситуационное реформирование привело лишь к усложнению форм бухгалтерской отчетности и увеличению количества показателей в них, затем наступил период унификации и сокращения объема информации, раскрываемой в финансовой отчетности.

5.) Специализация и так называемые отраслевые особенности всегда оказывали большое влияние на развитие отечественной учетной мысли. Аграрная специализация предопределяла устойчивые позиции униграфизма (простого учета в виде записей прихода и расхода). Это ослабляло позиции управленческого учета до периода более активного развития промышленности.

Перечисленные особенности свидетельствуют о самобытном характере отечественной учетной методологии, требующей разработки адаптивных подходов как в системе управленческого учета, так и на уровне разработки концептуальных документов.

В целом необходимо отметить, что бухгалтерский учет развивается в некоторой социокультурной среде, а специфика его инструментария во многом определяется культурными и социальными нормами и обычаями того или иного общества, что и предопределяет наличие национальных особенностей учетной методологии. В этой связи выделяются следующие национальные школы бухгалтерского учета: англо-американская (Антони, Шпрут, Литлтон, Стивенсон, Патон, Идзири, Мэй, Свиней, Гаррисон и др.); итальянская (Марчи, Росси, Вилла, Чербони и др.);

немецкая (Шмаленбах, Никлиш, Кальмес, Ле Кутр, Шер); французская (Гильбо, Прудон, Дюмарше, Леоте и др.). В рамках проводимого исследования более подробно была рассмотрена англо-американская школа, расцвет которой пришелся на период между двумя мировыми войнами (приложение 11).

Основной заслугой англо-американской школы бухгалтерского учета считается обоснование несоответствия категории «прибыль» реальному экономическому содержанию, поскольку она не отражает действительного результата финансово-хозяйственной деятельности, вследствие чего понятия бухгалтерской (как результат продажи товаров) и экономической (как результат работы капитала) прибыли были демаркированы. Важным аспектом развития учетной мысли в США стало разделение бухгалтерского учета на финансовый, являющийся по сути систематизированным, и управленческий, трактуемый как проблемный. Использование в системе управленческого учета правил, принципов и стандартов, разработанных на основе англо-американской модели учета, свидетельствует о необходимости сопоставления временных границ проявления факторов идентификации управленческого учета как самостоятельной науки и основных этапов развития теории бухгалтерского учета в англоязычных странах. Важной особенностью бухгалтерского учета в США также является преимущественно не законодательное регулирование бухгалтерского учета, а разработка лучшими специалистами, объединенными в специализированные ассоциации, принципов (стандартов), в которых заложены унифицированные правила применения тех или иных учетных приемов. Главными пользователями отчетности являются кредиторы и инвесторы. Важно также отметить, что в процессе эволюции англо-американской школы учета он стал реальным орудием управления.

Таким образом, на данном этапе исследования нами охарактеризованы основные факторы создания модели управленческого учета под воздействием условий макро- и микросреды. Данные факторы определяют конфигурацию приемов и способов выработки информации для конкретного экономического субъекта. Это доказывает сформулированное ранее предположение о том, что системная сущность управленческого учета проявляется в конфигурации

факторов микро- и макросреды, определяющих специфику функционирования экономического субъекта и конкретную модель его реализации.

В процессе последовательного обоснования и доказательства структурных компонентов сформулированной гипотезы в первой главе диссертационного исследования были получены следующие результаты:

1.) Разработаны этапы проведения историко-эволюционного анализа развития управленческого учета и его самоидентификации как самостоятельной науки, предполагающие последовательное выполнение следующих действий:

- изучение существующих концепций относительно причин трансформации методологии управленческого учета;
- этапизация развития управленческого учета и выделение дискуссионных аспектов данного процесса;
- выделение концептуально-теоретических предпосылок зарождения управленческого учета, стратегического учета, контроллинга, стратегического анализа и управления в трудах отечественных авторов;
- проведение сравнительного анализа признаков специализации управленческого учета, контроллинга, стратегического учета, управленческого и стратегического анализа в эволюционном аспекте;
- выделение закономерностей эволюционной динамики методологии управленческого учета;
- классификация компонентов факторной среды генезиса управленческого учета.

Реализация данной последовательности действий позволила сделать вывод о наличии явственной зависимости и взаимосвязи между развитием экономических отношений в обществе и изменениями в составе и характере применяемого инструментария управленческого учета на всех исторических этапах его развития.

2.) Проведена таксономическая группировка факторов эволюционного воздействия на становление управленческого учета с применением метода фасетной классификации (классификации Ранганатана), что позволило идентифицировать те факторы, которые влияют на трансформационные изменения в системе управ-



ленческого учета. В этом контексте все факторы, оказывающие влияние на совершенствование системы управленческого учета, были структурированы по историческим этапам, а в дальнейшем дифференцированы на факторы учетно-аналитической, институционально-экономической и информационно-технологической этиологии. Многомерность классификации была достигнута последующей группировкой факторов на факторы латентные в эволюционном аспекте, неуправляемые факторы («потенциальные ингибиторы»), управляемые факторы, эволюционно-устойчивые факторы, главные факторы эволюции (генерально-эволюционные), факторы национальной специфики, факторы единичного проявления.

3.) В процессе исследования было изучено восемь наиболее масштабных экономических кризисов посредством:

- выделения имманентных черт каждого из них;
- идентификации недостатков в функционировании экономических субъектов, прямо или косвенно вызвавших кризис;
- оценки влияния кризиса на методологию управленческого учета, в частности с точки зрения влияния на концептуальный (организационный) аспект, а также инструментально-методический аспект;
- раскрытия экономических последствий каждого из изучаемых экономических кризисов;
- классификации эффектов кризисных процессов в экономике на учетно-аналитический инструментарий принятия управленческих решений.

Данное положение позволило обосновать необходимость формирования антикризисной модели управленческого учета.

4.) Обосновано выделение системообразующих факторов, определяющих конфигурацию приемов и способов выработки информации для принятия управленческих решений. В качестве подобных факторов выделены: факторы, которые определяют инструментально-методический аппарат и концептуально-теоретическую основу управленческого учета (кризисные и постиндустриальные процессы в экономике, отечественное законодательство и МСФО, рыночные фак-

торы на макроуровне, факторы национальной специфики), а также факторы, которые определяют специфические особенности построения и реализации бизнес-модели (принадлежность организации к тому или иному сектору экономики, его стадия жизненного цикла, организационно-правовая форма и масштабы бизнеса, характер влияния на местную экономику). Совокупность данных факторов определяет специфику, способы и методы выработки информации для принятия конкретных управленческих решений в условиях несовпадения информационных запросов основных категорий пользователей финансовой и управленческой отчетности.

В соответствии с результатами, полученными на данном этапе исследования, был сформулирован вывод о комплексности и многоаспектности кризиса как экономического явления. Это, в свою очередь, детерминировало необходимость расширения как методологической, так и практической базы управленческого учета в условиях экономической нестабильности. При этом концептуально-теоретическая основа управленческого учета в кризисных условиях должна базироваться на соблюдении главного управленческого принципа – эффективности. Определение наиболее эффективной стратегии управления экономическим субъектом на любой из стадий жизненного цикла макроэкономической системы предполагает выбор одного варианта из нескольких учетных альтернатив. Указанное обстоятельство вызывает необходимость разработки инструментов, позволяющих оценить эффективность планируемых и реализуемых мер по демпфированию негативного влияния кризисных процессов в экономике в системе управленческого учета.

Таким образом, далее, в соответствии с логикой проводимого исследования, необходимо перейти к рассмотрению теоретического базиса формирования модели управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике.

## ГЛАВА II.

### ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ЯВЛЕНИЙ В ЭКОНОМИКЕ

#### 2.1. Идентификация действующей системы управленческого учета

По результатам исследования концептуально-методологических основ управленческого учета нами было подтверждено предположение о том, что в условиях циклических процессов в экономике возникает объективная необходимость применять модифицированный вариант ведения управленческого учета деятельности экономических субъектов. Такой подход требует формирования теоретического базиса и последующей разработки специального набора инструментов, обладающих антикризисным потенциалом.

Исходной позицией в формировании методологической концепции управленческого учета в условиях кризисных процессов должна быть идентификация его функциональной действительности как совокупности сложившихся детерминант и закономерностей в области практического распространения технологий и инструментов управленческого учета. Отметим, что в практике функционирования отечественных фирм управленческий учет все еще не является эффективной системой информационного обеспечения управления бизнесом. В этом контексте примененный подход позволит идентифицировать основные функциональные ограничения, препятствующие внедрению управленческого учета в функционирование экономических субъектов различных сфер экономической деятельности, а также выявить скрытые возможности его дальнейшего развития.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- 1) выработать последовательность изучения мнений научно-педагогических работников, бухгалтеров и лиц, непосредственно принимающих решения с использованием данных управленческого учета, относительно функциональной действительности существующей системы управленческого учета, перспектив и ограничений его дальнейшего развития в России;

2) выявить наиболее востребованные инструменты, методы, модели и формы ведения управленческого учета в условиях отечественной действительности, а также компетенции специалистов в области ведения управленческого учета;

3) сопоставить результаты экспертного опроса с подобными, ранее проводимыми, наиболее репрезентативными исследованиями, посвященными вопросам распространения управленческого учета в международной практике;

4) изучить степень использования конкретных технологий управленческого учета в практике функционирования отечественных бизнес-единиц, влияния на них различных факторов, в том числе кризисных процессов в экономике, выявить скрытые резервы для более широкого внедрения управленческого учета.

Исследование проводилось в соответствии с разработанными этапами (рис. 2.1) методом экспертного опроса в период с апреля 2016 по февраль 2017 г. Для этого нами были отобраны высококвалифицированные специалисты в области управленческого учета, сформировавшие три фокус-группы:

1.) «учетные работники» (УР) – данную фокус-группу составили работники учетно-аналитических служб хозяйствующих субъектов, которые относились к различным видам экономической деятельности и представляли несколько регионов Российской Федерации (Ставропольский край, Краснодарский край, Ростовская область, Карачаево-Черкесская Республика и др.);

2.) «научные работники» (НР) – работники высших учебных заведений и научных учреждений Российской Федерации, имеющие ученые степени кандидата и доктора экономических наук и занимающиеся проблематикой развития управленческого учета;

3.) «прочие эксперты» (ПЭ) – в данную фокус-группу вошли лица, которые используют данные управленческого учета для принятия решений на основании управленческой и финансовой отчетности (руководители компаний, собственники бизнеса, инвесторы, финансовые и кредитные аналитики и др.).

В отличие от массового опроса в экспертном формируется ограниченное количество членов экспертных групп, при этом выбор специалистов для фокус-групп является одним из наиболее важных этапов, определяющих конечную эф-

фективность исследования и релевантность полученной информации для выявления соответствующих детерминант и закономерностей.

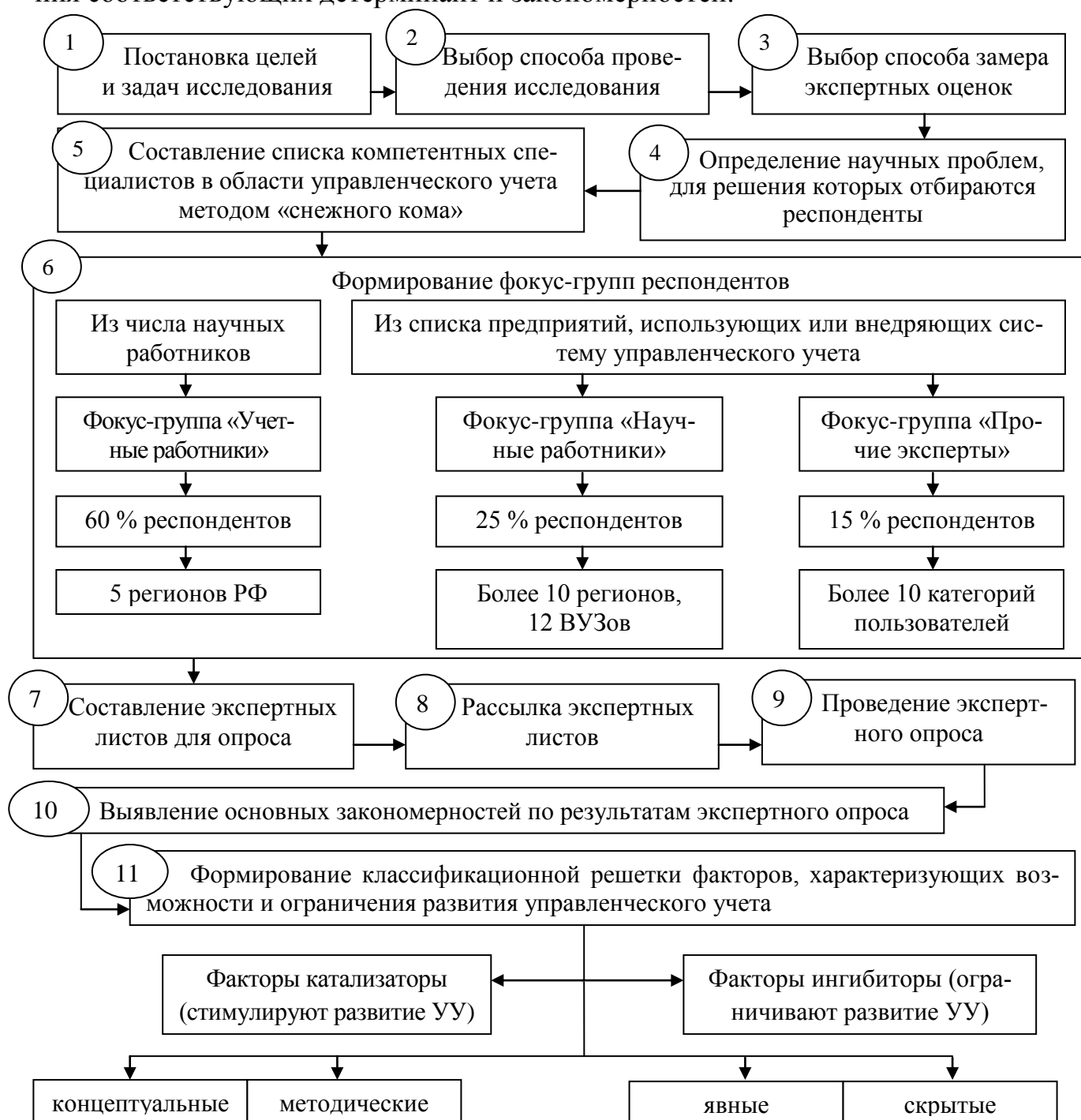


Рис .2.1. Схема этапов формирования экспертных оценок действующей системы управленческого учета

Для этих целей был разработан и в последующем использован авторский подход к оценке степени предикаторности специалистов в области управленче-

ского учета, базирующийся на достижении максимальной релевантности при проведении экспертного опроса (табл. 2.1).

С целью получения наиболее релевантной информации по результатам экспертного опроса, а также с учетом многоплановости и многоаспектности проводимого исследования анкета была составлена исходя из ряда позиций:

1.) Оценка результатов исследования должна базироваться на проведении сравнительного анализа полученных данных между разными фокус-группами экспертов и в совокупности по всем респондентам.

2.) Отдельные результаты экспертного опроса были сгруппированы в зависимости от масштабов экономических субъектов, которые представляют опрашиваемые эксперты, их географической принадлежности, видов экономической деятельности, что существенно усиливает теоретико-познавательный аспект проводимого исследования в силу углубления знаний об относительной функциональной действительности системы управленческого учета, а также о возможностях и ограничениях распространения системы управленческого учета в отечественной экономике.

3.) При проведении исследования перед нами стояла задача не только установления степени распространения управленческого учета и его отдельных инструментов, методов и моделей, но и идентификации эволюционных закономерностей развития концепции управленческого учета. Таким образом, отдельные вопросы при формировании опросного листа были приведены таким образом, чтобы респондент мог оценить влияние того или иного фактора в исторической ретроспективе, а также дать оценку гипотетического влияния данного фактора в будущем.

4.) Еще одной особенностью при формировании опросного листа явилось то обстоятельство, что в нем преобладали вопросы открытого типа, поскольку эксперты отличаются высокой квалификацией и достаточным опытом в исследуемой области. Данное обстоятельство, помимо прочего, еще и способствовало нивелированию субъективизма и ограниченности оцениваемых параметров.

Таблица 2.1

Критерии для оценки степени предикаторности<sup>1</sup> специалистов в области управленческого учета

Учетные работники		Научные работники		Прочие эксперты	
Критерий оценки	Оценка в баллах	Критерий оценки	Оценка в баллах	Критерий оценки	Оценка в баллах
1. В экономическом субъекте используют / внедряют систему УУ	5	1. Наличие ученой степени доктора экономических наук / звание профессора	5	1. В экономическом субъекте используют / внедряют систему УУ	5
2. Стаж практической работы более 10 лет	5	2. Наличие ученой степени кандидата экономических наук / звание доцента	3	2. Стаж практической работы (управленческой, аналитической и т.д.) более 10 лет	5
3. Стаж практической работы более 5 лет	3	3. Значение индекса Хирша более 20	5		
4. Наличие опыта разработки внутренних стандартов и регламентов в области управленческого учета	5	4. Значение индекса Хирша от 10 до 20	3	3. Стаж практической работы (управленческой, аналитической и т.д.) более 5 лет	3
		5. Значение индекса Хирша от 5 до 10	1		
		6. Стаж научной работы более 10 лет	5	4. Самооценка (оценка степени компетентности эксперта в области аналитической и управленческой работы с использованием данных бухгалтерской и финансовой отчетности, которая дается самим экспертом)	Max – 5 Min – 1
7. Стаж научной работы более 5 лет	3				
5. Наличие высшего образования в исследуемой области	3	8. Наличие публикаций по проблемам развития управленческого учета (учитываются публикации за последние 5 лет)	3		
6. Самооценка (оценка степени компетентности изучаемой проблемы, которая дается самим экспертом)	Max – 5 Min – 1	9. Выступления на конференциях, посвященных проблемам развития управленческого учета (учитываются выступления за последние 5 лет)	3		

<sup>1</sup> Способность предсказывать будущее состояние изучаемого объекта и развитое мышление в смежных отраслях знаний

5.) Отдельные параметры анкеты предусматривали необходимость ранжирования факторов в зависимости от степени их значимости, что в дальнейшем позволило провести внутренние сравнения относительно технологий управленческого учета, перспектив и ограничений их использования в практической деятельности.

Далее, следуя логике проводимого исследования, перейдем непосредственно к анализу полученных в результате экспертного опроса данных относительно функциональной действительности существующей системы управленческого учета.

Наиболее важной задачей исследования явилась оценка интенсивности процесса внедрения системы управленческого учета в деятельность отечественных экономических субъектов. В ходе экспертного опроса 53,85 % бухгалтеров ответили, что в организации «используются отдельные элементы управленческого учета, такие как производственный учет, калькулирование, анализ себестоимости, анализ безубыточности и др., 35,4 % учетных работников отметили полноценное функционирование системы управленческого учета.

Другой фокус группе (научные работники) был задан вопрос относительно того, в каком секторе экономики управленческий учет внедряется наиболее интенсивно. В результате было выявлено, что среди всех видов экономической деятельности управленческий учет наиболее широко используется в промышленности (20 % респондентов), сельском хозяйстве (16 %) и строительстве (15 %) (рис. 2.2).

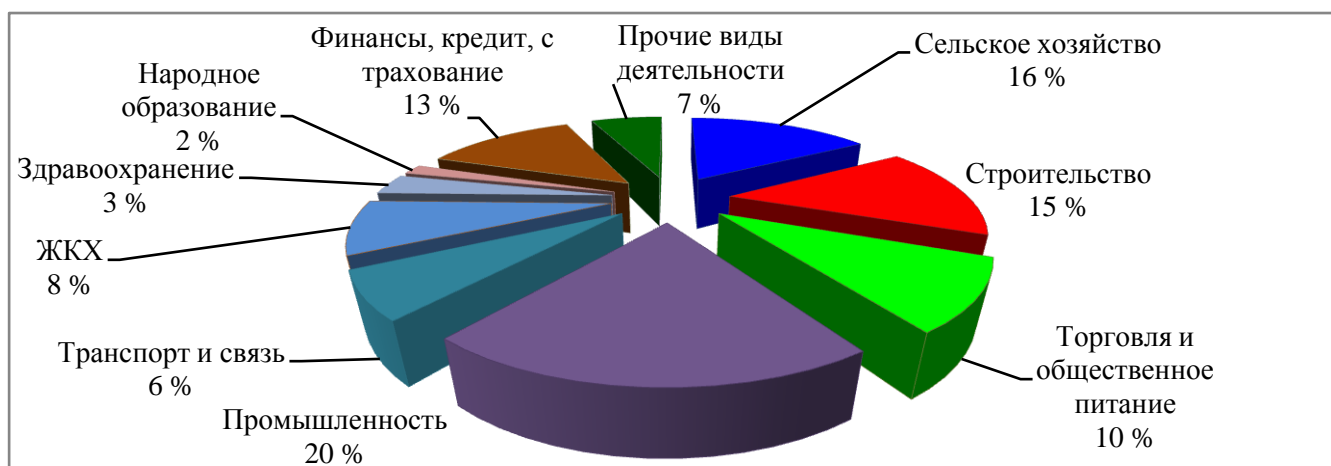


Рис. 2.2. Оценка распространенности системы управленческого учета в различных секторах экономики (% от общего количества респондентов в фокус-группе «Научные работники»)



По всей совокупности экспертов 28,6 % мнений были отданы в пользу того, что управленческий учет в их секторе экономики широко распространен, 59,5 % отметили, что он используется лишь в некоторых организациях, 11,9 % респондентов считают, что он практически не используется.

Поясняя сложившееся положение, необходимо отметить, что в силу объективных и субъективных обстоятельств руководство экономических субъектов не всегда стимулирует внедрение системы управленческого учета, сосредоточивая свое внимание на других задачах, таких как оптимизация налоговой нагрузки, открытие нескольких представительств или самостоятельных юридических лиц с узкой производственной и географической специализацией и др. Система учетно-аналитической деятельности экономического субъекта при этом выстраивается соответствующим образом и, по мнению руководства некоторых экономических субъектов, не требует полноценного внедрения управленческого учета. Наиболее интенсивно управленческий учет внедряется в деятельность организаций – филиалов зарубежных компаний или их представительств, наиболее крупных отечественных компаний – лидеров того или иного вида экономической деятельности, молодых агрессивно развивающихся компаний в растущих секторах экономики.

Чаще всего функции по ведению управленческого учета закреплены за работниками бухгалтерии; так ответило 40,3 % всех респондентов, 12,9 % мнений были распределены в пользу того, что такие функции закреплены за бухгалтером-аналитиком, в сферу деятельности которого входит исключительно ведение управленческого учета (табл. 2.2).

Отметим, что в фокус-группе «Прочие эксперты» 50 % респондентов отметили вариант «иное» относительно закрепления функций ведения управленческого учета, указывая на то, что исходя из их опыта данные функции чаще всего выполняют финансовый директор, экономист управляющей компании, руководитель структурного подразделения и др.

Главной целью управленческого учета фокус-группа учетных работников назвала учет, контроль и минимизацию затрат (17 % всех распределенных баллов по данной фокус-группе).

Распределение мнений относительно закрепления функций ведения управленческого учета (% от количества опрошенных)

Анкетированный параметр	Фокус-группа			Итого
	Научные работники	Учетные работники	Прочие эксперты	
Работники бухгалтерии	36,8	48,5	20,0	40,3
Бухгалтер-аналитик, в сферу деятельности которого входит исключительно ведение управленческого учета	21,1	9,1	10,0	12,9
Планово-экономический отдел	36,8	21,2	10,0	24,2
Иное	0,0	9,1	50,0	12,9
Функции управленческого учета не закреплены	5,3	12,1	10,0	9,7
Итого	100,0	100,0	100,0	100,0

Данная цель является традиционной для системы управленческого учета, именно ей уделялось максимальное внимание на первых этапах распространения управленческого учета в зарубежных странах. Для отечественных бизнес-единиц, как показало исследование, данная цель остается актуальной по сегодняшний день. На втором месте – оценка эффективности деятельности организации (13 % баллов по данной фокус-группе) (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Оценка мнений фокус-группы «Учетные работники» относительно целей управленческого учета

В свою очередь, в фокус-группе «Научные работники» цели управленческого учета были проранжированы следующим образом: планирование, бюджетирование – 15%; учет, контроль и минимизация затрат – 15%; оценка эффективности деятельности организации – 13%.

Высокий удельный вес занимает также такая цель, как калькулирование фактической себестоимости продукции – 10% (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Оценка мнений фокус-группы «Научные работники» относительно целей управленческого учета

Фокус-группа «Прочие эксперты» так же как и фокус-группа научные работники на первое место поставила такую цель управленческого учета, как планирование, бюджетирование (рис. 2.5).

В целом отметим, что с позиции разных категорий пользователей целевые установки управленческого учета трактуются по-разному, это объясняет разобщенность и в то же время широкое разнообразие его методов, моделей и инструментов. Архитектура управленческого учета именно в этой связи имеет уникальную структуру в пределах различных экономических субъектов. В то же время существуют базовые цели управленческого учета и соответствующие им методы выработки релевантной информации для принятия эффективных решений. Как показало проведенное исследование, к таким целям следует отнести, прежде все-

го: «Учет, контроль и минимизация затрат»; «Оценка эффективности деятельности организации»; «Планирование, бюджетирование».

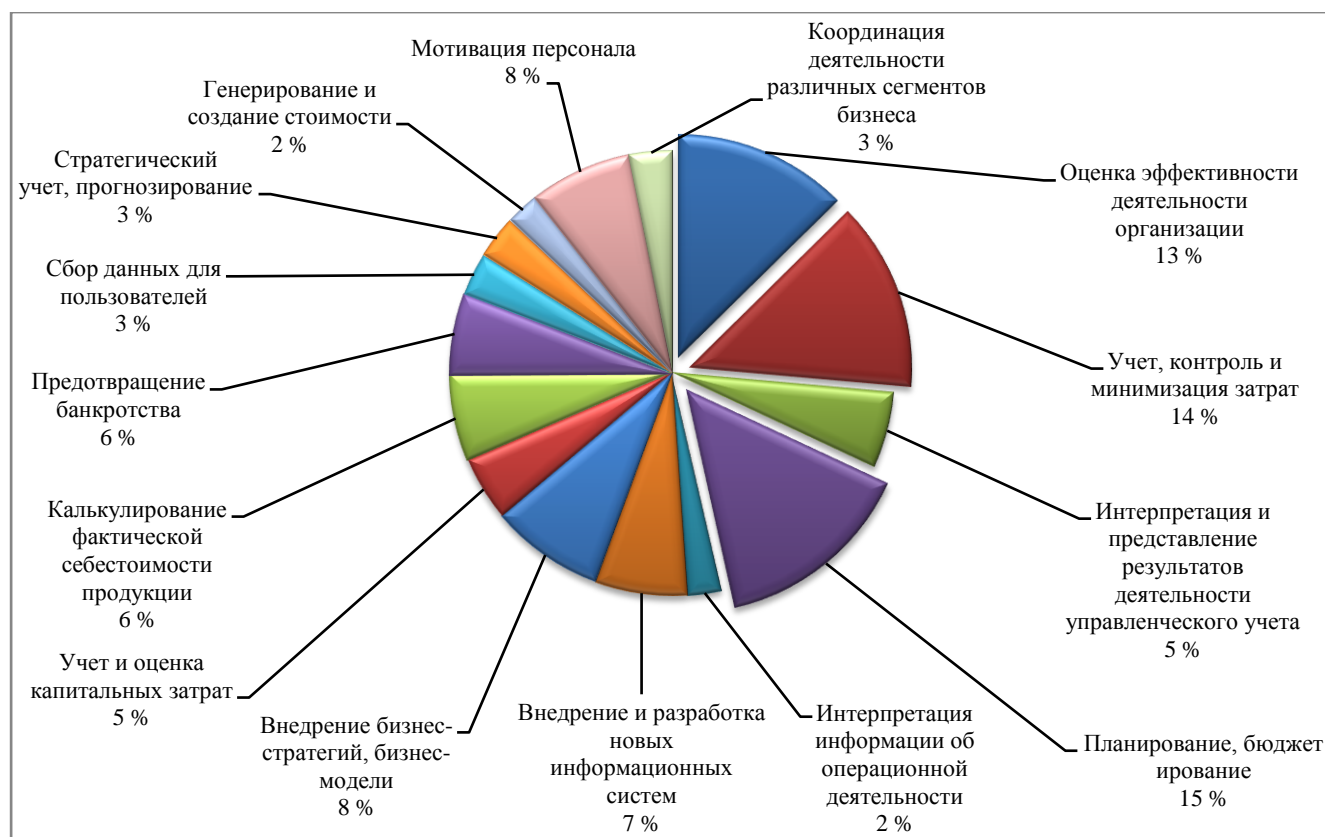


Рис. 2.5. – Оценка мнений фокус-группы «Прочие эксперты» относительно целей управленческого учета

Полученные на данном этапе выводы относительно целей, стоящих перед бухгалтерами, занимающимися управленческим учетом, в целом согласуются с результатами ранее проводимых исследований в данной области. Так, Манчестерский Университет при поддержке CIMA<sup>1</sup> на основании экспертного опроса мнений ассоциированных членов данного объединения в качестве главных целей в текущем периоде (исследование проводилось в 2001 г.) выделил: оценку эффективности деятельности организации; контроль затрат и финансовый контроль; интерпретацию и представление результатов деятельности управленческого учета (табл. 2.3).

<sup>1</sup> CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants) – Институт присяжных бухгалтеров по управленческому учёту Соединённого Королевства Великобритании и Северной Ирландии (Основан в 1919 г., является общепризнанной наиболее крупной в мире профессиональной ассоциацией, занимающейся проблематикой стратегического управленческого учёта)

Сопоставление результатов авторского исследования целей, стоящих перед бухгалтерами, занимающимися управленческим учетом, с ранее проводимыми исследованиями<sup>1</sup>

Авторское исследование	Исследование СИМА, 2001 г.	
	Наиболее важные цели в период с 1995 по 2000 г.	Наиболее важные цели в период с 2000 по 2005 г.
1. Учет, контроль и минимизация затрат	1. Оценка эффективности деятельности фирмы	1. Оценка эффективности деятельности фирмы
2. Оценка эффективности деятельности фирмы	2. Контроль затрат и финансовый контроль	2. Контроль затрат и финансовый контроль
3. Планирование, бюджетирование	3. Интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета	3. Интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета
4. Калькулирование фактической себестоимости продукции	4. Планирование, бюджетирование	4. Максимизация прибыли
5. Внедрение бизнес-стратегий, выработка оптимальной бизнес-модели	5. Интерпретация информации об операционной деятельности	5. Планирование, бюджетирование

Отметим, что по результатам нашего исследования такая цель, как интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета заняла, только 11-е место, то есть не является приоритетной для бухгалтеров, занимающихся управленческим учетом. В наиболее развитых странах она трактуется как необходимость подготовки своеобразной «сцены» для переговоров высшего управленческого персонала и менеджмента компании со стороны бухгалтеров по управленческому учету.

В то же время традиционные цели управленческого учета, такие как бюджетирование и оценка эффективности деятельности организации, контроль и минимизация затрат, устойчиво лидируют как по результатам нашего исследования, так и в исследовании, проведенном СИМА (Burns & Yazdifar, 2001).

Важной тенденцией, отмеченной в результате сопоставления данных двух исследований, является преобладание аналитических методов и целей, направленных на обобщение информации, а не систематический сбор и учет информации (приложения 12, 13).

<sup>1</sup> Для сопоставления использованы данные, приведенные в [203]

В результате динамической оценки важности целей, стоящих перед бухгалтерами, занимающимися управленческим учетом, которая предполагала высказать мнение относительно того, как те или иные цели менялись во времени, выявлена следующая закономерность: во всех фокус-группах респонденты указали на их существенную трансформацию. Это свидетельствует о латентных эволюционных процессах в плоскости методологии учетной науки, которая меняется под воздействием постиндустриальных процессов в экономике. Так, например, важнейшей целью управленческого учета в настоящее время является планирование и бюджетирование, но в будущем, по мнению респондентов из всех фокус-групп, значимость данного направления для бухгалтеров существенно снизится, на первый план выйдут новые цели, которые ранее не являлись предметом управленческого учета. К таковым эксперты отнесли, прежде всего, внедрение бизнес-стратегий, выработку оптимальной бизнес-модели (рис. 2.6).

Отметим также, что существенное значение приобретает такая цель, как предотвращение банкротства, причем наибольшая значимость данного фактора выделена фокус-группой учетных работников. Данный факт подтверждает взаимосвязь учетно-аналитических процессов внутри бизнес-единицы и кризисных явлений в экономике на макроуровне и требует разработки новых методов и обоснования теоретического базиса управленческого учета в условиях экономической нестабильности.

При проведении экспертного опроса нами была поставлена задача проранжировать компетенции специалиста в области управленческого учета (табл. 2.4).

В результате респонденты отметили следующие компетенции, являющиеся ключевыми для ведения управленческого учета: 1) владение методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (15,9 % от совокупного количества присвоенных баллов); 2) умение сформировать эффективную систему планирования (бюджетирования) (14,6 %); 3) сбор и анализ данных для принятия решения (14,2 %).

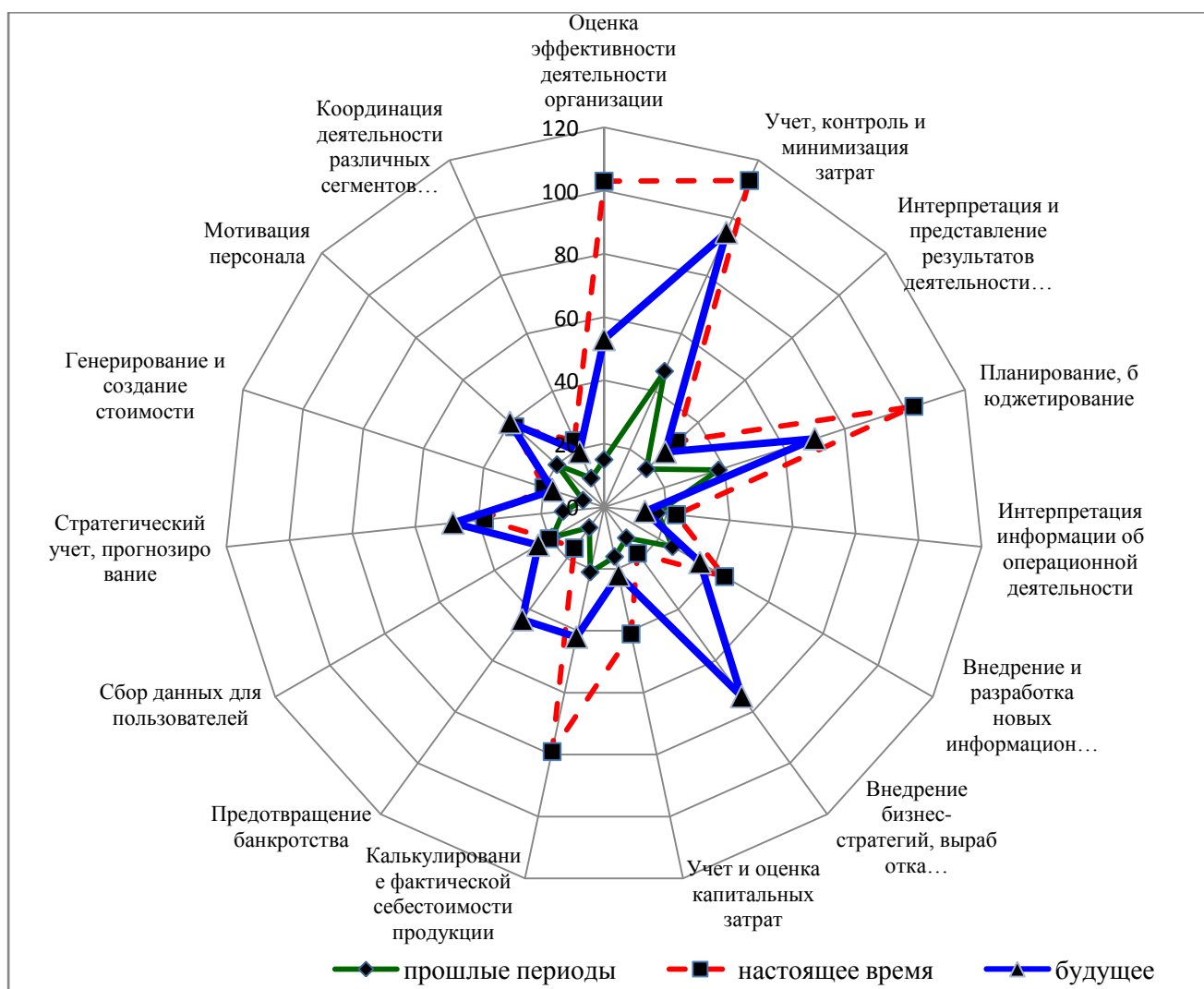


Рис. 2.6. Результаты сопоставления целей стоящих перед бухгалтерами, занимающимися управленческим учетом на разных исторических этапах его развития (баллов, по всей совокупности респондентов)

Внутри фокус-групп согласованными оказались мнения только относительно компетенции, которая набрала максимальное количество баллов (владение методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции), по остальным компетенциям наблюдается некоторая несогласованность. Так фокус-группа «Научные работники» на третье место поставила такую компетенцию, как владение навыками стратегического учета, учетные работники на втором месте выделили сбор и анализ данных для принятия решения.

Распределение мнений относительно компетенций специалиста в области управленческого учета (% от совокупного количества присвоенных баллов)

Анketируемый параметр	Фокус-группа			Итого
	Научные работники	Учетные работники	Прочие эксперты	
Владение методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	14,2	16,0	19,4	15,9
Сбор и анализ данных для принятия решения	12,4	15,3	13,6	14,2
Разработка рекомендаций по развитию экономического субъекта	12,9	12,3	11,7	12,4
Умение эффективно презентовать уровень развития экономического субъекта (результатов управления конкретным бизнес-процессом)	5,3	5,8	5,8	5,7
Владение инструментами риск-менеджмента	8,0	8,5	7,8	8,2
Идентификация наиболее перспективных направлений развития бизнеса (видов деятельности, которыми фирма могла бы заняться в будущем)	10,2	9,4	8,7	9,6
Владение навыками стратегического учета	13,3	9,7	9,7	10,8
Умение сформировать эффективную систему планирования (бюджетирования)	13,8	14,3	17,5	14,6
Выработка информации, снижающей воздействие на бизнес-единицу стагнационных и депрессивных процессов в экономике	9,8	8,7	5,8	8,6

Отметим, что СИМА в соответствии с таким документом, как «Global Management Accounting Principles», в качестве основных принципов управленческого учета выделяет следующие:

1) сбор и анализ необходимых данных для принятия решений (ретроспективные и перспективные, внутренние и внешние, финансовые и нефинансовые данные) – на втором месте по результатам нашего исследования;

2) разработка рекомендаций для развития экономического субъекта (понимание бизнес-модели и макроэкономической среды) – на четвертом месте по результатам нашего исследования;



3) презентация рекомендаций развития экономического субъекта – по результатам нашего исследования на последнем месте.

Полученные данные свидетельствуют о том, что роль бухгалтера в настоящее время существенно меняется, он становится все более полноправным участником процесса разработки стратегии бизнеса, а система управленческого учета приобретает стратегическую направленность. При этом функции и объекты управленческого учета становятся шире, что требует совершенствования его методов, моделей и инструментов.

Далее необходимо рассмотреть вопрос выявления возможностей и функциональных ограничений действующей системы управленческого учета.

## **2.2. Возможности и ограничения развития действующей системы управленческого учета**

Рассматривая вопрос идентификации концептуально-методических проблем развития управленческого учета в России, в первую очередь, необходимо отметить наличие специфических особенностей отечественного бизнеса, негативно сказывающихся на развитии любых институциональных форм развития, в том числе в системе учетной работы. Это, прежде всего, часто меняющееся законодательство, сложная геополитическая обстановка, трансформационные процессы в экономике, высокая инфляция и др. На уровне хозяйствующих субъектов данные особенности проявляются в тотальном использовании налоговых схем, отсутствии свободных денежных средств, квалифицированного и дисциплинированного персонала.

С целью выявления наиболее значимых ограничителей для распространения управленческого учета в ходе экспертного опроса нами было предложено оценить несколько утверждений относительно распространения данной системы в том секторе экономики, который представлял респондент. Для этого экспертам было предложено выбрать три наиболее важных утверждения, присвоив ему бал-

лы в соответствии со шкалой стандартной значимости<sup>1</sup>. В результате 24,2 % респондентов отметили следующее утверждение в качестве наиболее значимого: «Размеры организации» определяют наличие системы управленческого учета. Он внедряется в основном в крупных компаниях» (табл. 2.5).

Таблица 2.5

Распределение мнений относительно существующих ограничителей  
и возможностей распространения управленческого учета  
(% от количества опрошенных респондентов)

Анкетированный параметр	Фокус-группа			Итого
	НР	УР	ПЭ	
Размеры организации определяют наличие системы управленческого учета. Он внедряется в основном в крупных компаниях	24,6	22,4	28,7	24,2
Управленческий учет используется в организациях с наиболее квалифицированным персоналом. В организации работают менеджеры, имеющие опыт внедрения системы УУ	17,9	15,2	19,5	16,8
Наличие системы УУ определяется исключительно требованиями со стороны акционеров и собственников. Для внедрения УУ необходим постоянный запрос на соответствующую информацию со стороны высшего управленческого персонала	11,2	15,6	14,9	14,2
Инструменты, методы и модели УУ разработаны в основном за рубежом, они не адаптированы к специфическим особенностям ведущих отечественных секторов экономики и поэтому не используются	12,7	4,8	3,4	6,8
Отдельные элементы УУ (в основном в части производственного учета и калькулирования) используются достаточно активно, остальные вряд ли будут использоваться в ближайшее время	13,4	13,6	13,8	13,6
Для распространения УУ необходимо более активное научно-методическое сопровождение	12,7	12,8	11,5	12,5
Активное внедрение системы УУ сдерживает дороговизна его внедрения и содержания	6,0	7,6	8,0	7,2
Информация, полученная в системе УУ, не существенна для принятия решений	1,5	8,0	0,0	4,7

Важным фактором также является наличие квалифицированного персонала, способного эффективно применять инструменты, методы и модели управленческого учета для выработки релевантной информации (наиболее популярна данная точка зрения в фокус-группе «Прочие эксперты» – 19,5 %). На третьем месте в качестве фактора, в наибольшей степени способствующего распространению управ-

<sup>1</sup> 3 – наиболее важное; 2 – средняя значимость; 1 – наименее важное; неотмеченные – недостаточно важные

ленческого учета, респонденты выделили наличие требований со стороны акционеров и собственников (14,2 %). Отметим, что высокие затраты, связанные с внедрением управленческого учета, только 7,2 % респондента выделили как фактор, сдерживающий его распространение.

Отметим, что в исследовании В. Т. Чая и Н. И. Чупахиной в качестве предпосылок для внедрения эффективного управленческого учета выделены такие факторы, как квалификация специалистов, инициативность руководства, процесс информационного обеспечения, идеология коллектива, степень адаптированности методик к отдельным видам экономической деятельности, совершенствование организационной и финансовой структуры и методов управления, адекватные системы бухгалтерского учета и товародвижения [310, с. 25].

На следующем этапе респондентам было предложено оценить направления дальнейшего развития управленческого учета в России. В качестве наиболее значимого фактора, способствующего распространению управленческого учета, было выделено создание специализированных компьютерных программ, значимость данного фактора составила 21,1 % по всей совокупности респондентов (табл. 2.6).

В этом контексте важно отметить: поскольку управленческий учет базируется на сборе, обобщении и обработке большого массива экономической информации, создание рационального, качественного потока данных невозможно без использования современных информационных систем, в том числе специализированных компьютерных программ, позволяющих вырабатывать данные в нужном объеме и разрезе для принятия верных оперативных и стратегических решений на фоне систематического роста объема информации.

На втором месте экспертами выделен такой фактор, как «повышение квалификации сотрудников» – 20,9 %. В настоящих условиях эффективность управления экономическими субъектами определяется необходимостью отхода от жестких детальных решений и планов и переход к гибким, наглядным, удобным в работе решениям, которые позволяют осуществить оперативные корректировки и расчеты в соответствии с меняющейся конъюнктурой рынка.

Таблица 2.6

## Оценка перспектив дальнейшего развития управленческого учета в России

Анкетлируемые параметры	Сумма баллов			В % к итогу по каждой фокус-группе			В % к итогу по всем респондентам			
	УР	НР	ПЭ	УР	НР	ПЭ	УР	НР	ПЭ	Итого
Активизация деятельности профессиональных сообществ, внешних консультантов, аудиторских служб, экспертно-аналитических центров в области методического сопровождения технологий управленческого учета и их широкого распространения	12	15	6	5,04	14,56	7,41	2,84	3,55	1,42	7,82
Повышение квалификации сотрудников	50	22	16	21,01	21,36	19,75	11,85	5,21	3,79	20,9
Изменение подходов к управлению отечественными компаниями	33	11	15	13,87	10,68	18,52	7,82	2,61	3,55	14
Утверждение обязательности ведения управленческого учета на законодательном уровне	18	5	4	7,56	4,85	4,94	4,27	1,18	0,95	6,4
Разработка более эффективных технологий, методов, моделей и инструментов управленческого учета	45	18	14	18,91	17,48	17,28	10,66	4,27	3,32	18,2
Создание специализированных компьютерных программ	48	28	13	20,17	27,18	16,05	11,37	6,64	3,08	21,1
Информационно-консультационная деятельность властных институтов, научных и учебных центров по распространению знаний в области внедрения управленческого учета	21	4	10	8,82	3,88	12,35	4,98	0,95	2,37	8,29
Данных, вырабатываемых в системе бухгалтерского учета достаточно для принятия эффективных управленческих решений. Вследствие этого перспектив распространения управленческого учета не видим	11	0	3	4,62	0,00	3,70	2,61	0,00	0,71	3,32
Итого	238	103	81	100,00	100,00	100,00	56,40	24,41	19,19	100,0

Данные обстоятельства объясняют тенденцию повышения требований к квалификации специалистов в области бухгалтерского управленческого учета, которые должны обладать не только опытом внедрения элементов системы управленческого учета, но и владеть инструментарием финансового анализа, методами бухгалтерского учета, системы налогообложения, международными принципами бухгалтерского учета, информационными технологиями, навыками антикризисного менеджмента и др.

Отметим, что только 3 % от суммы распределенных баллов были отнесены в пользу того мнения, что «данных, вырабатываемых в системе бухгалтерского учета, достаточно для принятия эффективных управленческих решений», что трактовалось нами как полное отсутствие перспектив дальнейшего распространения управленческого учета.

В фокус-группе «Прочие эксперты», в отличие от двух других фокус-групп, на втором и третьем местах были отмечены такие факторы как изменение подходов к управлению отечественными компаниями и разработка более эффективных технологий, методов и инструментов управленческого учета, соответственно. Важной закономерностью, подтвержденной мнениями респондентов, также является то обстоятельство, что утверждение обязательности ведения управленческого учета на законодательном уровне не рассматривается в качестве перспективного направления его развития (6,4 %).

Далее были проанализированы направления развития управленческого учета в России в исторической ретроспективе, в результате было отмечено, что в настоящее время повышение квалификации сотрудников является наиболее важным фактором развития управленческого учета, при этом в будущем данный фактор станет менее значимым и на первое место выйдет такой фактор, как «создание специализированных компьютерных программ» (рис. 2.7).

Отметим высокую значимость в будущем, по мнению всех респондентов, такого фактора как разработка более эффективных технологий, методов и моделей управленческого учета. В прошлых периодах данный фактор имел не столь высокое значение (приложение 14).

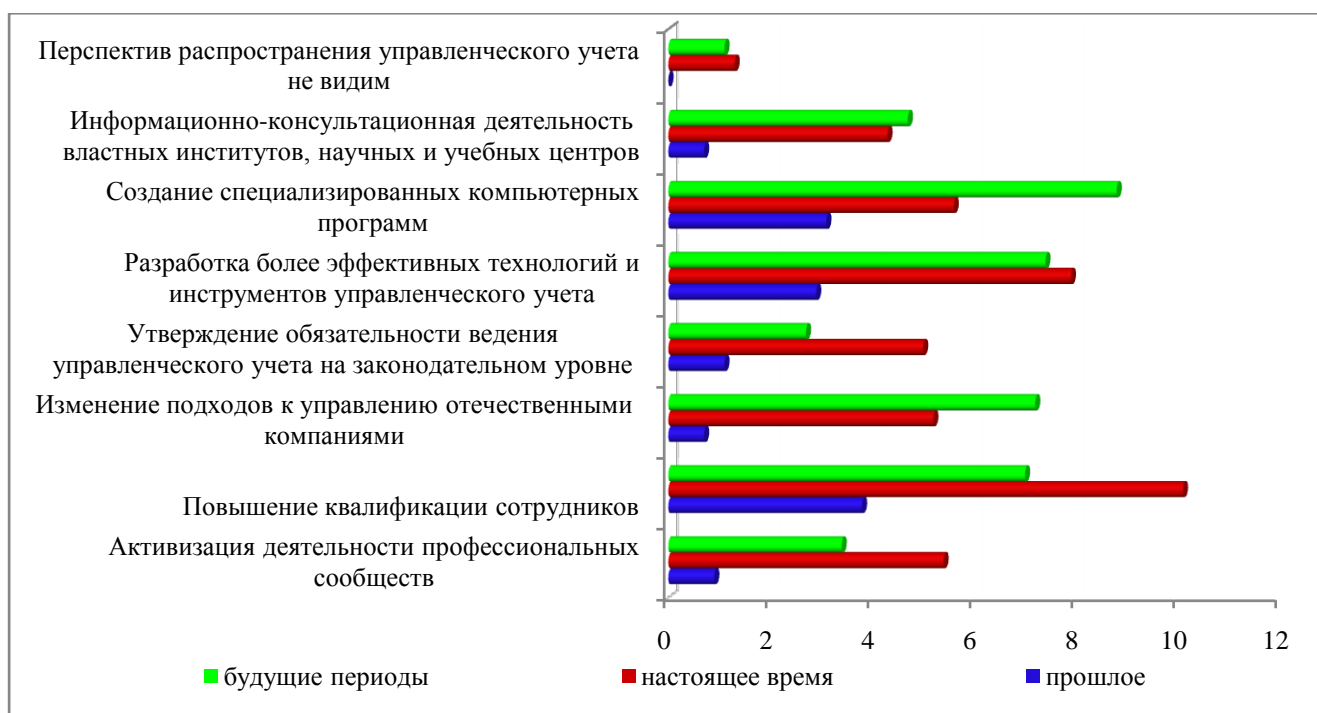


Рис. 2.7. Распределение значимости направлений развития управленческого учета в прошлом, настоящем и будущем (% от общей суммы распределенных баллов)

Фокус-группа учетных работников отметила высокую значимость такого фактора, как изменение подходов к управлению отечественными компаниями, причем в будущем данный фактор станет более важным для развития управленческого учета, чем на сегодняшний день, когда более важным является повышение квалификации сотрудников и разработка более эффективных технологий, методов и моделей управленческого учета.

Фокус-группа экспертов, в отличие от двух других фокус-групп, достаточно большое количество баллов определила такому фактору, как активизация деятельности профессиональных сообществ, внешних консультантов, аудиторских служб, экспертно-аналитических центров в области методического сопровождения технологий управленческого учета и их широкого распространения. Данный фактор в будущем, по мнению фокус-группы экспертов, будет являться ключевым с точки зрения развития управленческого учета наряду с созданием специализированных компьютерных программ и разработкой более эффективных технологий, методов и моделей управленческого учета. В свою очередь, такой фактор,

как разработка более эффективных технологий, методов и моделей управленческого учета, на сегодняшний день является более значимым, чем в будущем.

Большое разнообразие инструментов и технологий управленческого учета, которые зачастую используются в совокупности с перспективными технологиями в системе менеджмента, расширяют спектр деятельности работников учетно-аналитических и планово-экономических служб. Эволюционный процесс в этой области делает отдельные инструменты и технологии более или менее востребованными. По результатам проведения экспертного опроса мы оценили важность и информационную ценность наиболее распространенных инструментов, методов и моделей управленческого учета. Для этого респондентам было предложено выделить наиболее важные с их точки зрения технологии и оценить их по трехбалльной системе. Исходя из удельного веса набранных баллов по каждому инструменту в общей сумме баллов мы присвоили ранги каждой технологии (приложение 15).

С точки зрения информационной ценности респонденты отметили следующие инструменты, методы и модели: бюджетирование (11,2 %), прогнозирование (10,4 %), управленческая отчетность (9 %), управленческий анализ (8,1 %). Данные инструменты оценивались респондентами не с точки зрения применения их в практике, а с точки зрения гипотетической полезности для принятия управленческого решения.

С точки зрения частоты использования инструментов, методов и моделей управленческого учета в практической деятельности представителями всех фокус-групп бюджетирование также остается наиболее системно используемым инструментом управленческого учета (82,4 %). Такой инструмент, как прогнозирование, определен респондентами на второе место (74,5 %). На третьем месте – управленческая отчетность (64,7 %) (приложение 16).

Данные результаты также сопоставимы с исследованиями в близлежащих регионах [40]. Так, И. Н. Богатая и Е. М. Евстафьева отмечают, что из всех организаций, ведущих управленческий учет, 44 % используют технологии традиционно-

го бюджетирования (дополнительно к этому 2 % экономических субъектов используют процессно-ориентированное бюджетирование).

Подобное ранжирование носит, естественно, условный характер и задает лишь вектор дальнейшего исследования, поскольку перечисленные технологии не могут быть взаимозаменяемыми и каждая из них имеет несомненную информационную ценность и востребованность. Однако можно сделать вывод о том, что специалисты в практической деятельности используют только инструменты, которые, на их взгляд, являются наиболее проверенными и распространенными, не желая выступать новаторами и внедрять перспективные системы управленческого учета, новые для работников учетно-аналитических служб, не адаптированные к специфике деятельности конкретных видов экономической деятельности. Очевидно также, что для отдельных работников учетно-аналитических служб отечественных бизнес-единиц в силу их квалификации информационная ценность и возможности тех или иных систем управленческого учета просто не известны. В то же время очевидно, что респонденты ввиду как объективных, так и субъективных причин некоторые технологии и инструменты недооценивают. Об этом свидетельствует неоднородность оценок между разными фокус-группами. Очевидно также и то, что по причине недооценки важности тех или иных технологий на практике они используются редко. Так, 12 из 18 предложенных к оценке инструментов управленческого учета на практике применяли менее 50 % пользователей.

Бюджетирование респонденты отнесли к наиболее популярной технологии управленческого учета в ретроспективном периоде (13,4 % баллов от всей суммы баллов, распределенных респондентами в данном временном интервале). Эффективными технологиями в исторической ретроспективе респонденты также признали производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости продукции – 11 %, метод «стандарт-кост» (нормативный метод учета затрат) (8,5 %) (рис. 2.8).



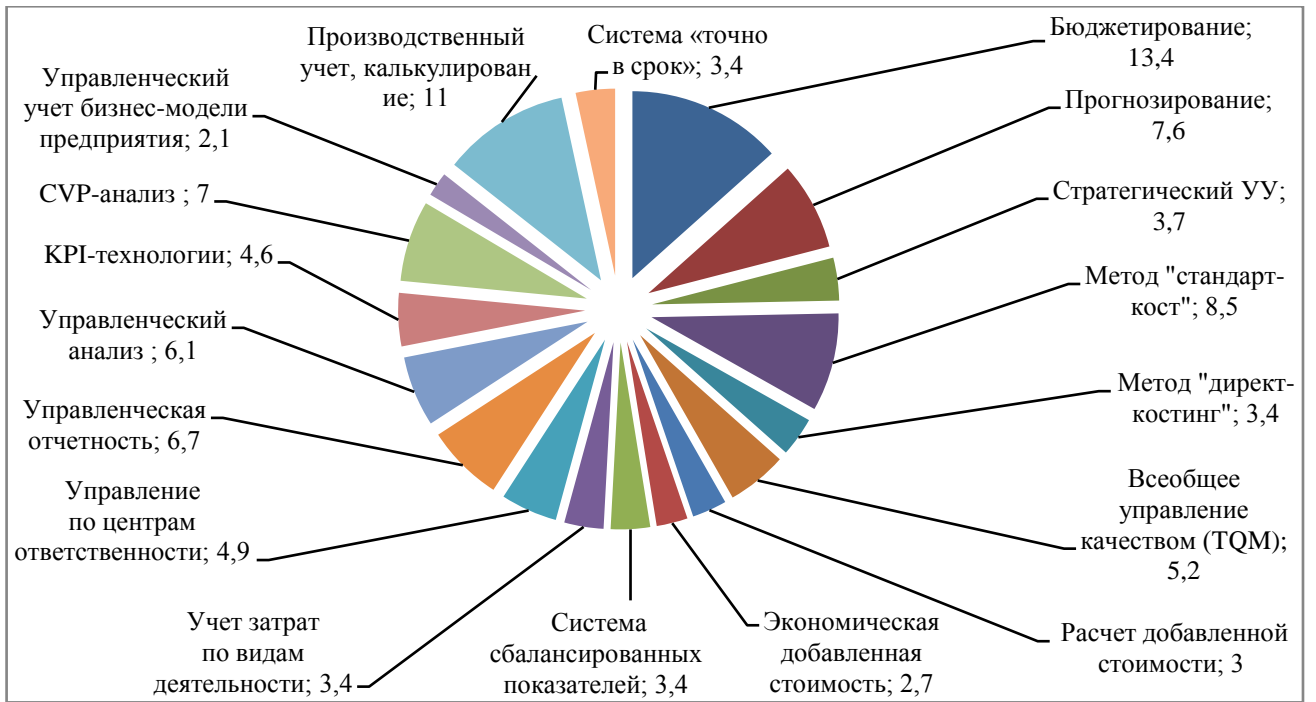


Рис. 2.8. Наиболее эффективные технологии управленческого учета в исторической ретроспективе, %

Среди важных технологий настоящего респонденты отметили: бюджетирование (12,3 %); прогнозирование (10 %); управленческую отчетность (9,5 %) (рис. 2.9).

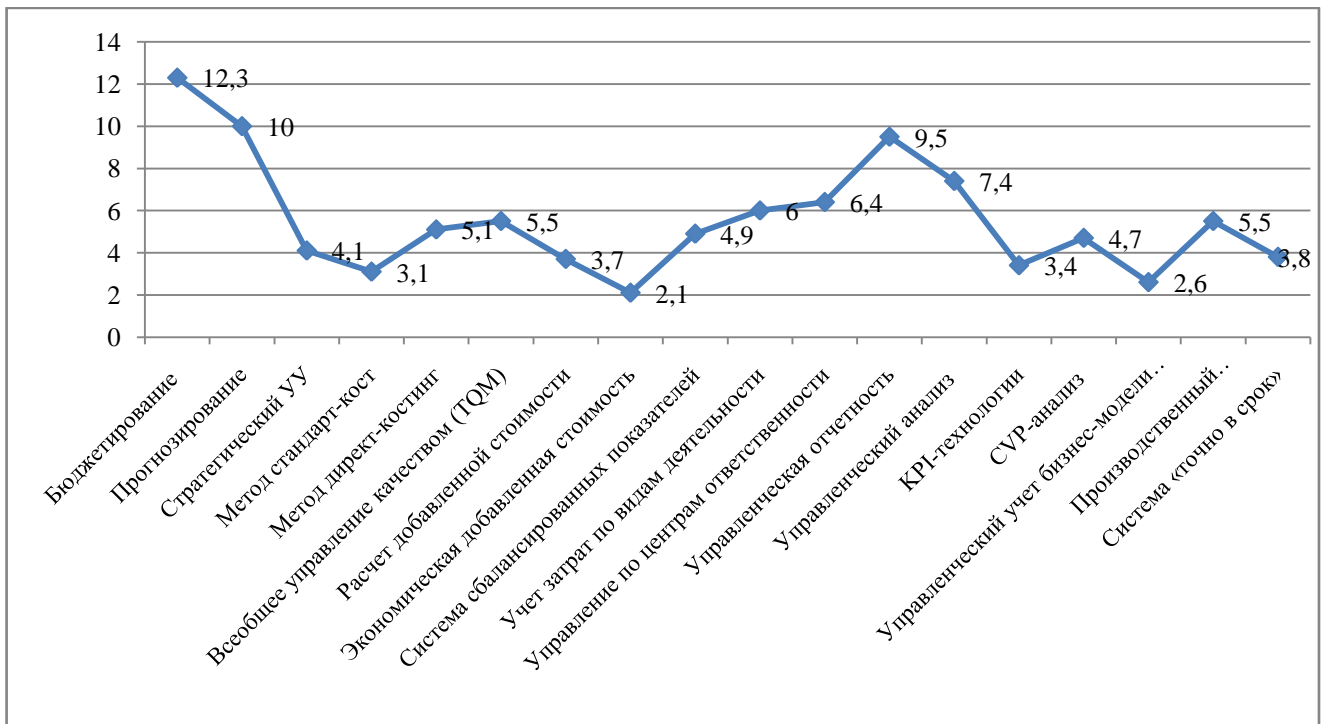


Рис. 2.9. Наиболее эффективные технологии управленческого учета в настоящее время

В будущем же баллы были распределены более равномерно, что свидетельствует о неопределенности мнений респондентов, но все же отметим, что наибольший удельный вес баллов среди всех технологий заняли: прогнозирование (9,7 %); бюджетирование (9,3 %); управленческая отчетность (9,3 %) (рис. 2.10).

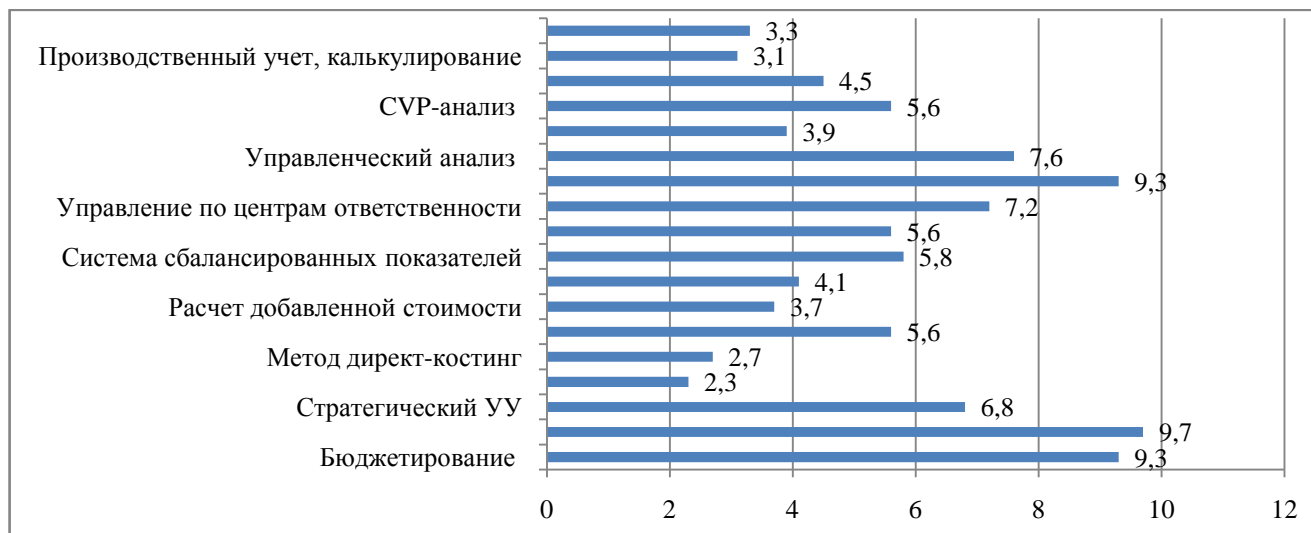


Рис. 2.10. Наиболее эффективные технологии управленческого учета в будущем

Далее респонденты оценили перспективы использования каждой технологии, для этого нужно было распределить баллы в разрезе каждого инструмента в пользу того времени, в котором он был наиболее эффективным. Такое исследование позволило выявить траектории изменения эффективности инструментов, методов и моделей управленческого учета (табл. 2.7).

Так, например, оценивая такую эффективную технологию, как бюджетирование, 46,5 % всех баллов респондентов было распределено в пользу того, что в настоящем она является более эффективной и востребованной, чем в прошлом (25,6 %) и будущем (27,9 %).

Отметим прогнозируемый респондентами рост востребованности следующих технологий управленческого учета: концепция экономической добавленной стоимости, система сбалансированных показателей, управленческий учет бизнес-модели экономического субъекта, стратегический управленческий учет. Данные технологии, по мнению респондентов, в будущем будут пользоваться существен-

но большей популярностью, нежели чем в настоящем времени либо ретроспективном периоде.

Таблица 2.7

Перспективы использования технологий управленческого учета<sup>1</sup>  
(% от суммы баллов присвоенной той или иной технологии,  
по всей совокупности респондентов)

Технологии управленческого учета	Ретроспективный период	Настоящее время	Будущее
Бюджетирование	25,6	46,5	27,9
Прогнозирование	17,9	46,4	35,7
Стратегический управленческий учет	16,2	36,5	47,3
Метод «стандарт-кост» (нормативный метод учета затрат)	46,7	33,3	20,0
Метод «директ-костинг»	19,0	56,9	24,1
Всеобщее управление качеством (Total Quality Management, TQM)	20,7	43,9	35,4
Расчет добавленной стоимости	18,9	45,3	35,8
Экономическая добавленная стоимость	20,5	31,8	47,7
Система сбалансированных показателей	15,1	43,8	41,1
Учет затрат по видам деятельности (АВ-костинг, «метод ABC», Activity-Based Costing)	13,9	49,4	36,7
Управление по центрам ответственности	16,8	44,2	38,9
Управленческая отчетность	16,7	47,0	36,4
Управленческий анализ	18,7	44,9	36,4
КPI-технологии	26,3	38,6	35,1
СVP-анализ (анализ безубыточности)	27,7	37,3	34,9
Управленческий учет бизнес-модели	14,9	36,2	48,9
Производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости	40,9	40,9	18,2
Калькулирование по последней операции («точно в срок», just in time, JIT)	20,8	47,2	32,1

Полученные нами результаты в целом сопоставимы с оценками специалистов на международном уровне. Так, исследование СИМА (Института присяжных бухгалтеров в области управленческого учета) показывает все более широкое распространение таких технологий, как непрерывное прогнозирование (Rolling forecasts), стратегический управленческий учет, комплексное управление качеством (Total Quality Management), система сбалансированных показателей, модель экономической добавленной стоимости и др. (рис. 2.11).

<sup>1</sup> Оценка каждой технологии на предмет изменения ее эффективности во времени

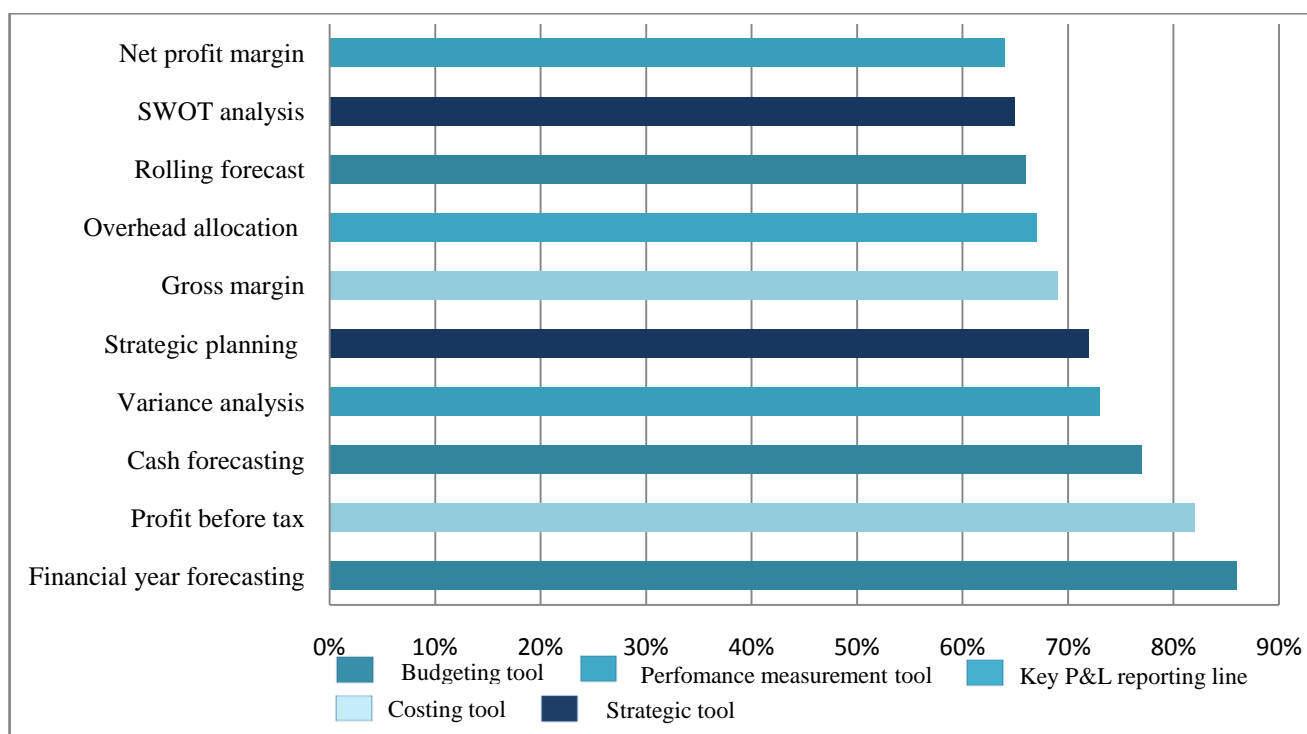


Рис. 2.11. Наиболее часто используемые инструменты и технологии  
(в процентах от числа опрошенных)<sup>1</sup>

Очевидно, что в отечественной практике данные инструменты, методы и модели не всегда находят широкое применение, частично говорить об их внедрении можно только на предприятиях, активно работающих на зарубежных рынках, а также в наиболее крупных структурах холдингового типа.

Отметим, что изменения в учете всегда встречают сопротивление со стороны управленческого персонала, что объясняет взвешенный подход отечественных специалистов при внедрении новых методов управленческого учета, слепое копирование которых без адаптации к специфике отдельного сектора или экономики в целом зачастую не приводит к получению желаемых результатов.

По результатам оценки использования инструментов, технологий и моделей управленческого учета, проведенного СИМА в 2009 г., наиболее широко используемым калькуляционным инструментом (инструмент производственного учета) является Overhead allocation (распределение накладных расходов), а также анализ отклонений (Variance analysis), кроме того, активно используются в зарубежной практике Standart costing и Full (absorption) costing.

<sup>1</sup> По данным СИМА – «Management accounting tools for today and tomorrow-2009» [www.cimaglobal.com/ma](http://www.cimaglobal.com/ma)

Исследования СИМА<sup>1</sup> показали, что в среднем организации регулярно используют 4 из вышеприведенных 14 инструментов и технологий в своей деятельности. При этом чем больше организация, тем большее количество методов и инструментов она использует (рис. 2.12).

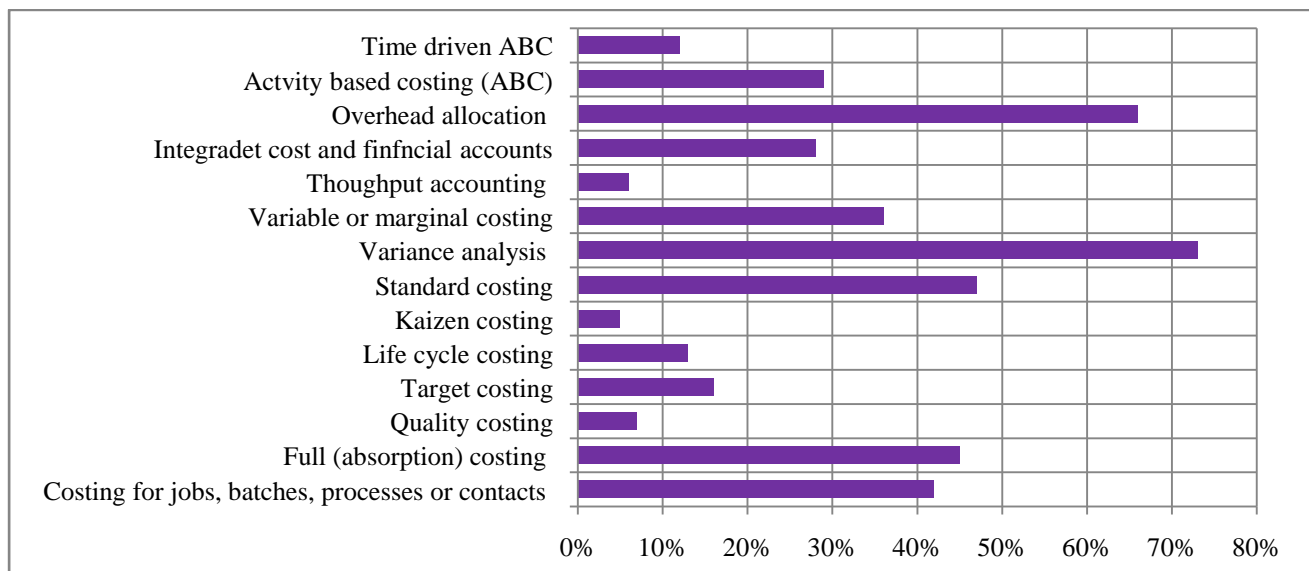


Рис. 2.12. Относительная популярность инструментов и методов оценки

Наиболее распространенным инструментом управления эффективностью является система сбалансированных показателей, причем ее максимальная распространенность наблюдается как в малых, так и в наиболее крупных фирмах. Результаты других исследований также подтверждают данную тенденцию. Так, по данным СИМА, в 1000 наиболее крупных корпораций Европейского Союза 60 % используют систему сбалансированных показателей (рис. 2.13).

По данным СИМА, в среднем одна организация регулярно использует 5 из представленных на рис. 2.14 инструментов и технологий стратегического управления.

При этом наиболее распространенными являются: стратегическое планирование, SWOT-анализ, Risc-менеджмент, формулировка миссии, долгосрочное бизнес-планирование. Отмечается также, что стратегическое планирование является наиболее популярным инструментом, используемым в 72 % компаний. Разработка и внедрение новых методов управленческого учета всегда имеет своей целью повысить эффективность бизнеса.

<sup>1</sup> «Management accounting tools for today and tomorrow-2009» [www.cimaglobal.com/ma](http://www.cimaglobal.com/ma)

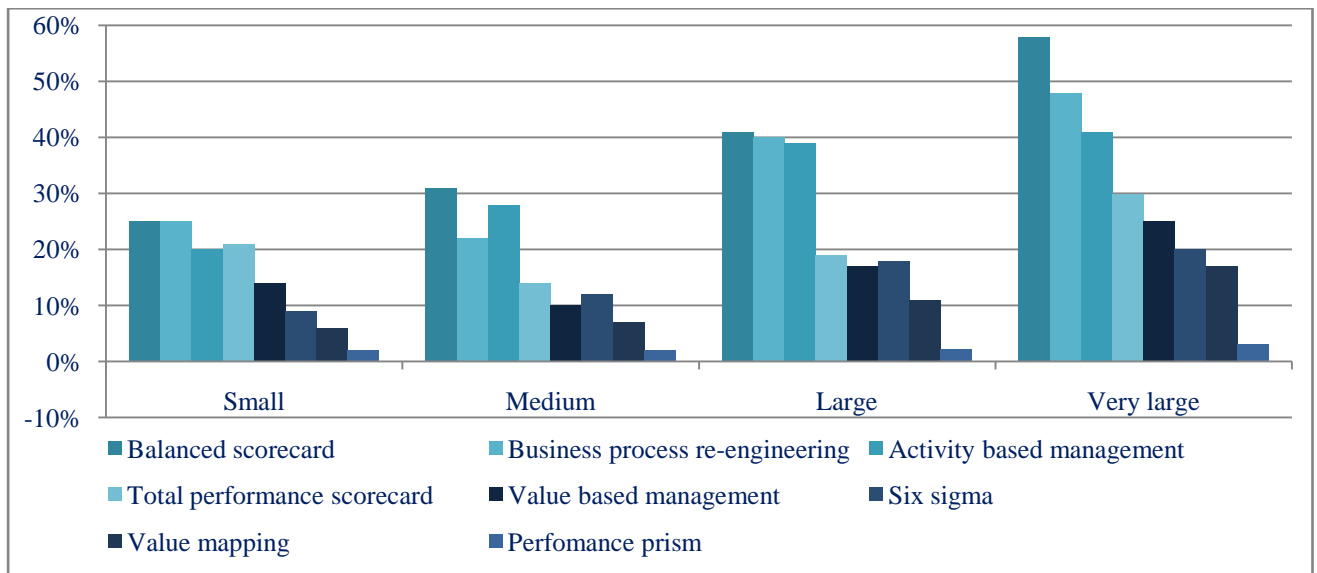


Рис. 2.13. Использование технологий управления эффективностью в международной практике в зависимости от размеров фирмы (по данным СИМА)

Однако, как показывают результаты историко-логического исследования эволюции управленческого учета [334], внедрение инновационных методов учета не редко лишь на короткий промежуток времени повышает прибыль компании, тогда как в средне- и долгосрочной перспективе данный экономический рост не всегда оказывается стабильным, а появление новых видов издержек и вовсе может его нивелировать.

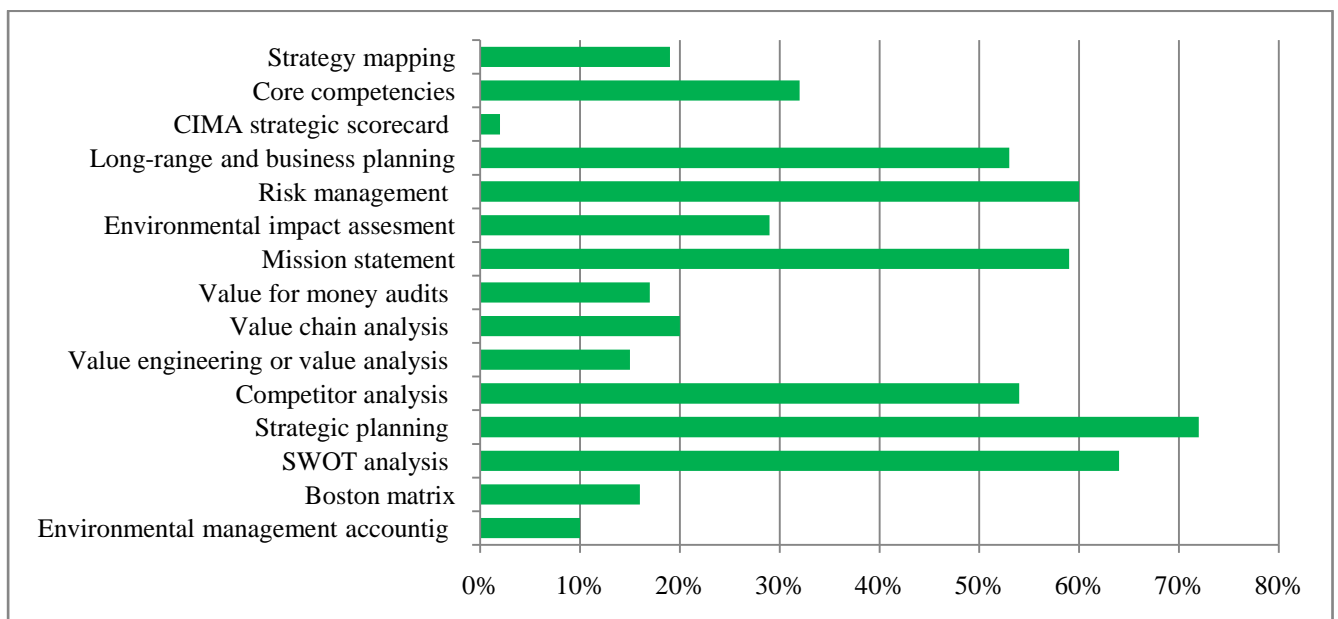


Рис. 2.14. Использование инструментов и технологий стратегического учета в международной практике (по данным СИМА)

В отечественной практике данный фактор является сдерживающим и не способствует полноценному распространению технологий управленческого учета, показавших высокую эффективность в международной практике. В этой связи при проведении экспертного опроса нами было предложено критически оценить каждую технологию управленческого учета с позиции трех составляющих: существенность для принятия решений, трудоемкость реализации, затраты на внедрение. Чем выше количество баллов, тем сильнее воздействие данного фактора в условиях принятия решения о его применении на практике.

В результате нами было выявлено, что фактор существенности для принятия решений преобладает в 9 случаях из 11, однако если суммировать баллы, присвоенные сдерживающим факторам (трудоемкость и затраты на внедрение), то существенность для принятия управленческих решений не будет преобладать ни в одном из рассмотренных случаев (приложение 17, 18).

Распространение новых методов управленческого учета зависит от множества внутренних и внешних факторов. Среди наиболее значимых респонденты выделяют: информационные технологии (13 % всех присвоенных респондентами баллов), кризисные процессы в экономике (11,6 %), появление новых бухгалтерских программ (10,5 %) (приложение 19).

Отметим, что информационные технологии, к которым помимо специализированных компьютерных программ можно отнести облачные технологии, нейронные сети, средства цифрового обмена данными и другие средства эффективной обработки, сортирования, хранения и выборки данных, способствующих осуществлению процесса взаимодействия человека и вычислительной техники, фокус-группой «Научные работники» признаны наиболее значимыми (рис. 2.15).

Научные работники также высоко оценили значимость таких факторов, как кризисные процессы в экономике (12,3 %), изменения в подходах к управлению экономическим субъектом (9,6 %), внедрение новых технологий в производство (9,6 %), усложнение структуры бизнеса (9,6 %).



Рис. 2.15. Распределение значимости факторов, в наибольшей степени влияющих на изменение технологий управленческого учета

В свою очередь, фокус-группа учетных работников выделяет кризисные процессы в экономике как фактор, в наибольшей степени влияющий на изменение технологий управленческого учета (17,8 % всех баллов в данной фокус-группе), на третьем месте в данной фокус-группе выделен такой фактор, как изменение в подходах к управлению экономическим субъектом.

Также респонденты отметили, что такие факторы, как информационные технологии, новые требования к внешней отчетности и внедрение новых технологий в производство в будущем будут еще более актуальными и значимыми, чем в настоящее время и в прошлых периодах (приложение 20).



При этом в прошлых периодах в качестве такового фактора респонденты выделили появление новых бухгалтерских программ, а в настоящее время – кризисные процессы в экономике.

Отметим, что фокус-группа учетных работников на протяжении всех предложенных временных интервалов выделяет «кризисные процессы в экономике» как фактор, в наибольшей степени влияющий на изменение технологий управленческого учета. В дополнение к данной закономерности, выявленной по результатам проведенного исследования, в ходе экспертного опроса респондентов был задан вопрос: «По Вашему мнению, кризисные процессы в экономике влияют на систему учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта?». В результате 69,6 % всех респондентов (72,4 % в фокус-группе учетных работников) поддержали вариант, согласно которому в кризисных условиях требуется больший спектр информации для принятия эффективных решений (табл. 2.8).

Таблица 2.8

Результаты оценки влияния кризисных процессов в экономике на систему учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта (% от числа опрошенных)

Варианты суждений	Фокус-группа			Итого по всем респондентам
	Научные работники	Учетные работники	Прочие эксперты	
Да, в кризисных условиях требуется больший спектр информации для принятия эффективных решений	68,8	72,4	63,6	69,6
Нет, информация, вырабатываемая в системе финансового и управленческого учета, не способствует поддержанию финансовой устойчивости фирмы в условиях кризиса в экономике	12,5	10,3	18,2	12,5
Да, но только в том случае, если помимо традиционных объектов учета и анализа, происходит мониторинг внешней среды	18,8	17,2	18,2	17,9
Итого	100,0	100,0	100,0	100,0

В качестве факторов, которые в наибольшей степени повлияли на изменения, произошедшие в управленческом учете за 1995 – 2000 гг. – специалистами

СИМА были выделены: информационные технологии (Information technologies) (73 %), изменения в организационной структуре (Organisational restructuring) (53 %), новые бухгалтерские компьютерные программы (New accounting software) (41 %), тактика ориентации на потребителя (Customer-oriented initiatives) (39 %), новый стиль управления (New management styles) (36 %); Е-бизнес (E-commerce/electronic business) (32 %) и др. [309]

Большинство респондентов считают, что действующая система учетно-аналитического обеспечения способна сгладить негативные эффекты в экономике, вызванные кризисными процессами, лишь в условиях корректировки применяемых методов выработки информации и совершенствования технологий управленческого учета (табл. 2.9).

Таблица 2.9

Результаты выявления мнений респондентов относительно способности существующей системы учетно-аналитического обеспечения деятельности бизнес-единиц сглаживать негативные эффекты в экономике<sup>1</sup>

Вариант суждений	Фокус-группа			Итого по всем респондентам
	Научные работники	Учетные работники	Прочие эксперты	
Да, без существенных изменений	6,3	13,3	11,1	10,9
Да, но с некоторыми корректировками. Применяемые подходы требуют совершенствования, что позволит принимать обоснованные управленческие решения в кризисных условиях	43,8	70,0	77,8	63,6
Нет, требуется разработка принципиально новых подходов. Кризис очищает экономику от неэффективных бизнес-единиц, а систему учетно-аналитического обеспечения - от неэффективных инструментов и технологий	37,5	16,7	11,1	21,8
Нет, в условиях кризиса финансовое состояние фирмы не зависит от эффективности выработываемой для принятия решений информации	12,5	0,0	0,0	3,6
Итого	100,0	100,0	100,0	100,0

<sup>1</sup> Инфляция, депрессия, падение платежеспособного спроса, снижение стоимости активов, падение эффективности капитала и др.

С целью определения статистической значимости мнений экспертов нами был рассчитан коэффициент конкордации Кендела в разрезе некоторых анализируемых параметров исследования

$$W = \frac{12 \sum_{j=1}^m d_j^2}{n^2(m^3 - m)}$$

где  $n$  – количество экспертов;

$m$  – количество параметров (оцениваемых объектов);

$d_j$  – отклонение суммы рангов по  $j$ -му направлению от среднего значения рангов.

$$W = \frac{12 \sum_{j=1}^m d_j^2}{n^2(m^3 - m) - n \sum_{i=1}^n T_i}$$

При этом нами использовалась следующая последовательность расчетов методом ранговой корреляции [49]:

1.) Получение индивидуальных экспертных оценок относительно важности, значимости, приоритетности оцениваемых параметров объекта исследования. Оценки экспертов даются в виде весовых коэффициентов, которые могут принимать значения от 0 до 1. Сумма коэффициентов, данных одним экспертом, быть равна единице.

2.) Ранжирование оценок важности, данных экспертами. Каждая оценка, данная  $i$ -м экспертом, выражается рангом  $R_{ij}$  – числом натурального ряда – таким образом, что значение 1 дается максимальной оценке, а  $n$  – минимальной. Если среди оценок, данных  $i$ -м экспертом, есть одинаковые, то им присваивается одинаковый ранг, равный среднему арифметическому соответствующих чисел натурального ряда.

3.) Расчет суммы рангов по каждому направлению:

$$S_j = \sum_{i=1}^n R_{ij}$$

4.) Расчет среднего значения суммы рангов по всем направлениям:

$$\bar{S} = \frac{\sum_{j=1}^m S_j}{m},$$

где  $m$  – количество оцениваемых направлений;

$j$  – номер направления.

5.) Расчет отклонения суммы рангов по  $j$ -му направлению от среднего значения суммы рангов:

$$d_j = S_j - \bar{S}$$

6.) Расчет показателя  $\sum T_i$ , характеризующего равные ранги:

$$T_i = \sum (t_i^3 - t_i),$$

где  $t_i$  – количество равных рангов в  $i$ -й группе.

7.) Расчет коэффициента конкордации, выводы о согласованности мнений экспертов.

8.) Анализ значимости параметров объекта исследования. Параметр с наименьшей суммой рангов имеет наибольшее значение (табл. 2.10). Средний коэффициент весомости определяется как отношение величины, обратной сумме рангов, к их сумме:

$$\bar{K}_{вес.} = \frac{\frac{1}{S_j}}{\sum \frac{1}{S_j}}$$

Отметим, что чем ближе  $W$  к единице, тем более согласованы мнения экспертов. Уровень  $p$  характеризует вероятность ошибочного вывода. Исходя из этого можно сделать вывод о том, что мнение фокус-группы «Учетные работники» является наиболее релевантным, поскольку обладает максимальным уровнем доверия. В то время выводам на основе мнений научных работников на вопрос 2 и вопрос 8, а также мнению прочих экспертов на вопрос 6 нельзя доверять с высокой степенью достоверности, поскольку вероятность ошибки велика: 25 %; 70,9 %; 35,5 % соответственно.

На основании проведенного экспертного опроса, нами был сформулирован ряд выводов, закономерностей и детерминант.

1.) В настоящее время нельзя говорить о широком распространении управленческого учета, 53,8 % опрошенных представителей экономических субъектов из нескольких регионов России лишь частично и внесистемно применяют отдель-

ные его элементы, а 7,7 % респондентов и вовсе не видят необходимости его внедрять. Но, с другой стороны, положительная практика и возможность для его дальнейшего распространения существует.

Таблица 2.10

Результаты оценки согласованности мнений экспертов  
в разрезе фокус-групп (фрагмент)

Социологическая рубрика	Оценка научных работников		Оценка учетных работников		Оценка прочих экспертов	
	<i>W</i>	<i>p</i>	<i>W</i>	<i>p</i>	<i>W</i>	<i>p</i>
Вопрос о сопоставлении целей стоящих перед бухгалтерами	0,61	0,25	0,34	0,000	0,29	0,0008
Вопрос о значимости направлений развития управленческого	0,21	0,0013	0,372	0,0000	0,11	0,355
Вопрос «Использование в практической деятельности технологий управленческого учета»	0,39	0,709	0,22	0,0000	0,28	0,00009
Вопрос «Распределение значимости факторов, в наибольшей степени влияющих на изменение технологий управленческого учета»	0,69	0,14	0,139	0,0000	0,42	0,0000

2.) На основании изучения 40 % экономических субъектов, в которых, по мнению респондентов, внедрена и успешно используется система управленческого учета, мы установили, что в основном это крупные хозяйствующие субъекты с численностью работников более 1000 человек (33,3 %), представляющие структуры холдингового типа (на втором месте экономические субъекты с численностью работников от 100 до 200 человек (20 %), малые формы хозяйствования (менее 100 человек) представляют наименьшую долю тех бизнес-единиц, которые используют или внедряют систему управленческого учета (7,1 %); 40 % из них это общества с ограниченной ответственностью, 53,3 % – акционерные общества, 6,7 % – представляют другие организационно-правовые формы. Принадлежность данных организаций к различным видам экономической деятельности весьма разнообразна: 39,8 % – представляют аграрный сектор экономики, 21,7 % – торговлю, 16,3 % – строительство. Численность работников бухгалтерии в таких экономических субъектах в 47 % случаев до 10 человек, в 26 % бизнес-единиц, успешно использующих систему управленческого учета, численность работников бух-

галтерии колеблется от 10 до 30 человек, в 13 % хозяйствующих субъектов она находится в диапазоне от 50 до 100 учетных работников.

3.) Доминирующими в системе управленческого учета остаются традиционные технологии, такие как учет затрат, калькулирование, бюджетирование, при этом одним из наиболее явных ограничителей дальнейшего развития управленческого учета является консервативность взглядов на цели ведения управленческого учета. Управленческий учет часто отождествляют с термином «учет затрат», что существенно ограничивает его инструментарий, цели и способы выработки информации.

4.) Развитие автоматизированных информационных систем в области учета сужает спектр учетных функций, выполняемых бухгалтерами, увеличивая их роль при разработке стратегии бизнеса и аналитическом обеспечении данного процесса.

5.) Наличие действующей системы управленческого учета в экономическом субъекте эксперты зачастую обосновывают лишь его размерами, предполагая, что данная система внедряется исключительно в наиболее крупных бизнес-структурах, в то время как в мировой практике данная система достаточно широко распространена не только в средних, но и в малых формах хозяйствования, а также в некоммерческих организациях. В нашей стране в настоящее время появляются лишь первые исследования относительно формирования системы управленческого учета в бюджетных учреждениях [65, 66, 173, 286, 305], данное направление также считаем перспективным и открывающим новые методологические особенности учетной науки.

6.) В отличие от сложившейся на международном уровне практики ведения управленческого учета в России такая цель, как интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета не считается существенной. Недооценка такого важного, на наш взгляд, фактора приводит к тому, что подобная компетенция среди специалистов либо вовсе не формируется, либо приобретает по истечении некоторого периода времени. Фрагментарное использование подобных навыков, на наш взгляд, не позволяет управленческому персоналу полноценно взгля-

нуть на преимущества информации, которая формируется в рамках управленческого учета и, как следствие, сдерживает его развитие и распространение.

7.) Управленческий учет не должен ограничиваться сбором и анализом необходимых данных для принятия решений, в соответствии с тенденциями постиндустриального развития экономики. Все более востребованным становится необходимость выработки рекомендаций для развития экономического субъекта, описание его бизнес-модели и той макроэкономической среды, в которой он функционирует, выработка рекомендаций и альтернатив оперативного и стратегического характера относительно направлений дальнейшего развития.

8.) Многие технологии, которые были эффективны в прошлом, в будущем, по мнению респондентов, станут значительно менее востребованными. Среди технологий, которые станут существенно более актуальными, в перспективе респонденты выделили: стратегический управленческий учет, управленческий учет бизнес-модели экономического субъекта, концепцию сбалансированных показателей, концепцию экономической добавленной стоимости. В то же время отдельные инструменты, модели и технологии управленческого учета зарекомендовали себя как максимально полезные. Очевидно, что в ближайшие годы они останутся ключевыми и не будут замещены другими технологиями.

9.) В ходе проведения экспертного опроса выявлена закономерность, согласно которой более крупные экономические субъекты используют большее количество инструментов, методов и моделей управленческого учета с большей эффективностью. Данное обстоятельство свидетельствует о том, что не все способы выработки информации, положительно зарекомендовавшие себя в крупном бизнесе, будут одинаково полезны применительно к субъектам малого и среднего предпринимательства. Таким образом, фирмы, представляющие малый бизнес, нуждаются в научно-практическом совершенствовании и адаптации к специфике малого предпринимательства существующих систем управленческого учета, а также выработке нового, имманентного к особенностям их функционирования инструментария.

10.) Фактор эффективности технологии с точки зрения существенности выработываемой информации для принятия решений, по мнению респондентов, до-

минирует, то есть является более важным при ее внедрении, нежели трудоемкость этой технологии или затраты, связанные с ее приобретением и последующим использованием.

11.) Существует достаточно широкий спектр сущностных и терминологических проблем как в целом в системе управленческого учета, на которые указывает целый ряд авторов [40, 209, 86], так и в системе управленческого учета. Одной из устойчивых тенденций является формирование принципиально новой для стейкхолдеров информации, сфокусированной на удовлетворении информационных запросов разных категорий пользователей, то есть являющейся общепользовательской. В качестве такой информации могут выступать: прогнозные данные; финансовая информация об объектах постиндустриальной экономики (бренд, торговая марка, человеческий капитал и др.); нефинансовая информация, характеризующая основные параметры генерирования добавленной стоимости экономического субъекта; данные, характеризующие экологическую и социальную деятельность экономического субъекта. В контексте управленческого учета приоритетным становится контроль и учет ресурсов, а не активов и пассивов, при этом оценка вероятности наступления событий (прогнозирование, моделирование, симуляция) играет более важную роль, нежели достоверность полученной информации.

12.) Сложившаяся система управленческого учета должна быть более адаптированной к диагностике макроэкономических факторов и состояния внешней среды экономического субъекта. В этом контексте она нуждается в теоретическом обосновании и методологическом становлении специальной модели управленческого учета для применения в условиях трансформационных процессов в экономике. Изменение экономической среды деятельности экономического субъекта, появление новых объектов и направлений бизнеса, расширение взаимодействия с субъектами мирового рынка стимулируют процесс совершенствования бухгалтерского учета и отчетности с целью формирования учетно-аналитического обеспечения управления, в соответствии с требованиями всех заинтересованных стейкхолдеров и реализации избранной стратегии.



По результатам экспертного опроса нами была составлена матрица факторов, которые делятся на 2 большие группы: факторы-ингибиторы и факторы-катализаторы процессов развития управленческого учета (табл. 2.11).

Факторы-ингибиторы оказывают ограничивающее воздействие и сдерживают распространение технологий управленческого учета. Факторы-катализаторы представляют собой возможности, которые в настоящее время еще не реализованы, но для реализации которых созданы все предпосылки. Многомерность классификационной решетки факторов, характеризующих возможности и ограничения развития управленческого учета, была достигнута путем их дополнительного ранжирования на концептуальные и методические факторы.

Концептуальные возможности и ограничения в этом контексте рассматриваются нами как системные проблемы, требующие вовлечения широкого круга экспертов для их решения, в том числе и представителей властных институтов.

Они затрагивают вопросы государственной экономической, налоговой, бюджетной политики, возникают из национальной специфики и особенностей учетно-аналитической работы в различных секторах экономики. Методические же факторы обуславливаются наличием и отсутствием конкретных методов, способов и инструментов решения частных проблем развития управленческого учета. Они зачастую зависят от эволюционного процесса и реализуются без внешнего воздействия.

Кроме данной группы факторов, выделены явные и скрытые факторы, которые дифференцированы в зависимости от сложности их идентификации. Определено, что у явных факторов существенно больший потенциал для дальнейшей реализации, скрытые же факторы имеют большой риск быть нереализованными.

Таким образом, в современных условиях очевидной является необходимость идентификации и уточнения таких важных элементов системного подхода, как принципы, функции, задачи, объект и предмет антикризисного управленческого учета, который, по нашему мнению, должен снять большую часть вышеобозначенных концептуальных и методических проблем выработки информации для принятия эффективных решений в кризисных условиях.

Таблица 2.11

Классификация факторов, характеризующих возможности и ограничения развития управленческого учета<sup>1</sup>

Возможности / катализаторы	Классификация				Ограничения / ингибиторы	Классификация			
	К	М	Я	С		К	М	Я	С
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Высокий потенциал распространения (только 8 % экономических субъектов не планируют внедрять УУ)	+			+	1. Ограниченность и консервативность взглядов большинства пользователей на цели ведения УУ	+		+	
2. Аналитические методы и цели УУ, по мнению респондентов, преобладают над традиционными учетными функциями УУ (сбор и учет информации), что создает предпосылки для внедрения инновационных методов УУ			+	+	2. Дефицитный характер материалов методического и рекомендательного характера по ведению системы УУ в различных секторах экономики. Недостаточная информационно-консультационная работа властных институтов и профессиональных организаций		+	+	
3. Дальнейшая гармонизация методологии УУ в соответствии с постиндустриальными процессами в экономике	+			+	3. Отставание в использовании передовых технологий менеджмента в системе управления отечественными предприятиями	+		+	
4. Формирование антикризисной модели УУ с целью реализации новых учетно-аналитических функций в условиях кризисных процессов в экономике			+	+	4. Преимущественное отсутствие у учетных работников навыков и компетенций контроллера. Уровень квалификации персонала сдерживает распространение УУ	+		+	
5. Разработка методологии УУ в бюджетных учреждениях		+	+		5. Небольшие размеры организации сдерживают наличие системы УУ	+		+	
6. Разработка методического обеспечения деятельности экономических субъектов малых форм, внедряющих систему УУ		+	+		6. Отсутствие общепринятой теоретической основы УУ, предполагающей единую терминологическую базу	+		+	
7. Использование современных информационных технологий в системе УУ		+	+		7. Такие процессы, как усложнение структуры бизнеса, появление новых объектов учета, развитие информационных технологий, внедрение новых технологий менеджмента, происходят более активно и динамично, нежели развитие технологий УУ, то есть не происходит инновационное обновление учетно-аналитических технологий				
8. Разработка новых программных продуктов и автоматизированных информационных систем в области ведения УУ		+	+				+		+
9. Адаптация методов УУ к выработке информации, способной демпфировать кризисные процессы в экономике	+			+					

<sup>1</sup> Факторы дополнительно классифицированы на: К – концептуальные, М – методические, Я – явные, С – скрытые

Продолжение табл. 2.11

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
10. Дальнейшая адаптация к специфическим особенностям тех или иных секторов экономики, недооцененных инструментов и методов УУ		+	+		8. Разобщенность мнений среди специалистов относительно методологических основ управленческого учета	+		+	
11. Выработка принципов, методов и инструментов УУ в соответствии с концепцией бизнес-моделирования, повышение стратегической составляющей УУ		+		+	9. Компетенция «Интерпретация и представления результатов УУ» в нашей стране, в отличие от международной практики, не используется и не является необходимой для специалиста в области УУ	+			+
12. Внедрение аналитических методов оценки макроэкономических факторов и состояния внешней среды экономического субъекта и выработка рекомендаций на этой основе		+		+	10. Большое количество технологий УУ, широко распространенных на Западе, в России не используется даже в тех экономических субъектах, где внедрена система УУ		+		+
13. Формирование системы бюджетирования как наиболее распространенного инструмента УУ, адаптированной к особенностям кризисных процессов в экономике		+		+	11. Оппортунизм и противоположность мнений отечественных ученых и практиков по вопросам методологии УУ и мнений международного сообщества	+			+
14. Выработка методических рекомендаций по УУ резервной системы экономического субъекта в кризисных условиях, резервное бюджетирование		+		+	12. Некоммерческие организации призваны генерировать для общества большие выгоды с наименьшими затратами, что в целом соответствует целям и логике управленческого учета, однако учет в них не является общепризнанным и не получил должного распространения	+		+	
15. Обоснование концепции учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта в инфляционной экономике	+			+					
16. Работа по стандартизации методологических основ ведения управленческого учета с целью упорядочения терминологии, повышения сопоставимости данных, формирования стандартных компетенций специалистов в области УУ и т. д.	+		+		13. Разобщенность таких направлений, как бизнес-учет, стратегический учет и контроллинг	+		+	
					14. Не все общепризнанные принципы УУ в полной степени соответствуют требованиям к информации, вырабатываемой для принятия управленческих решений	+			+
17. Адаптация технологий УУ к отраслевой специфике функционирования экономического субъекта		+	+		15. Отсутствие явной заинтересованности руководителей предприятий во внедрении системы УУ	+		+	
18. Улучшение культуры и качества управления	+			+	16. Недостаточное информационное обеспечение		+	+	
19. Повышение стратегической составляющей УУ, большее фокусирование учета на внешней среде	+	+	+		17. Требования финансового учета во многом определяют практику ведения УУ	+		+	

### **2.3. Управленческий учет в условиях кризисных явлений в экономике как система**

Сложившаяся к настоящему времени теория управленческого учета во многом построена исходя из принципа формальной логики, поскольку не в полной мере учитывает депрессивные и стагнационные явления в экономике при принятии управленческих решений. Сложность и неоднородность задач, которые стоят перед системой менеджмента экономического субъекта, детерминируют многообразный характер связей, а также инструментарную и методическую разобщенность элементов и моделей управленческого учета.

Исходя из предположения о том, что в кризисных условиях целесообразно применять модифицированный вариант модели управленческого учета – антикризисный, обладающий имманентным инструментарием, а также собственными принципами, функциями и целями, на данном этапе необходимо обосновать исходный теоретический базис системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике (антикризисный управленческий учет, антикризисная модель управленческого учета).

С этой целью мы выработали определенную последовательность блочно-структурированных действий, реализация которых позволит сформировать с позиций теории систем совокупность элементов системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике:

1) на начальном этапе необходимо систематизировать категориальный аппарат управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, а также определить его место в учетной системе;

2) дифференцировать структурные компоненты системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, состоящие из уточненных свойств, целей, задач, принципов, функций, предмета, объектов и требований к проведению;

3) выделить инструментарно-методический блок, включающий совокупность инструментов, приемов, процедур и способов выработки информации, спо-

способствующий реализации антикризисных мероприятий в системе управленческого учета, а также установлению тектологических границ между системой управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике и системой более высокого уровня.

Антикризисный характер мероприятий управленческого учета в данной системе фокусируется на диагностике состояния внешней среды с точки зрения ее влияния на ключевые бизнес-процессы экономического субъекта. Таким образом, система управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, не являясь обособленным, самостоятельным направлением учетно-аналитической работы, базируется на применении модифицированного инструментария, адаптированного к сбору, оценке и интерпретации информации о состоянии внешних экономических процессов в условиях кризиса с целью расширения и совершенствования инструментарно-методического аппарата управленческого учета.

Изучение сущностного содержания экономической категории «управленческий учет» (приложение 21) позволило идентифицировать несколько важных закономерностей.

1.) В трактовке современных авторов явно прослеживается расширение учетных объектов в системе управленческого учета, при этом нельзя говорить о каких-либо явных противоречиях в современном толковании данной дефиниции по сравнению с более ранними исследованиями.

2.) Абсолютное большинство определений управленческого учета преимущественно подчеркивает информационный аспект его сущности, в соответствии с которым управленческий учет – это часть или основа информационной базы управления экономическим субъектом (такой трактовки придерживаются В. Э. Керимов [122, 124], Я. В. Соколов [267], И. В. Аверчев [12], Ч. Т. Хорнгрен и Дж. Фостер [302], Е. Ю. Воронова [74], А. Д. Шеремет [285], М. А. Вахрушина [60], Л. И. Хоружий [304], В. В. Ковалев [134] и др.).

3.) Данная экономическая категория, за редким исключением [47, 220], не исследуется с позиции системных признаков.

4.) Большое количество определений фокусируются на перечислении процедурных действий в рамках единой системы управления экономическим субъектом («сбор, систематизация, передача, хранение и использование информации и т. д.»), игнорируя другие важные компоненты сущностного содержания данной экономической категории, такие как генерирование добавленной стоимости [284], выработка нефинансовой информации, диагностика социальных и экологических аспектов деятельности фирмы, параметры реализуемой бизнес-модели и др.

5.) Tактический и стратегический аспекты деятельности отражены только в четырех определениях: И. Э. Гушиной [88], Я. В. Соколова [267], Аткинсона Энтони А. [284] и А. Н. Кизилова [50]. При этом воздействие внешних факторов наряду с мониторингом их состояния ни в одном из определений не затрагивается.

6.) В исследованных дефинициях авторами не сфокусировано внимание на необходимости обеспечения устойчивой деятельности в рамках управленческого учета. Не отмечена также антикризисная функция процедур, инструментов, механизмов, приемов и способов диагностики внутренней и внешней среды в контексте принятия управленческих решений. При этом М. З. Пизенгольц отмечает влияние методов управленческого учета на величину доходов предприятия [220]; К. Друри в своем определении отмечает эффективность текущих операций в качестве критерия вырабатываемой информации [93]; Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская [58], а также М. М. Стажкова [270] в своих дефинициях в качестве конечной цели инструментов управленческого учета выделяют оптимизацию финансовых результатов. Отметим также, что А. Апчерч в своем определении трактует управленческий учет как «набор взаимосвязанных подсистем, которые фильтруют и обрабатывают данные...» [24, с. 26]. Данная позиция является наиболее близкой для автора. Она подтверждает гипотезу, согласно которой в условиях дефицита информации для принятия управленческого решения необходимо применять модифицированный инструментарий управленческого учета, позволяющий вырабатывать релевантную информацию в новых условиях (в нашем случае кризисных).

Проведенное исследование позволило идентифицировать ключевые элементы, отражающие сущность изучаемой дефиниции, часть из которых представлена на рис. 2.16.

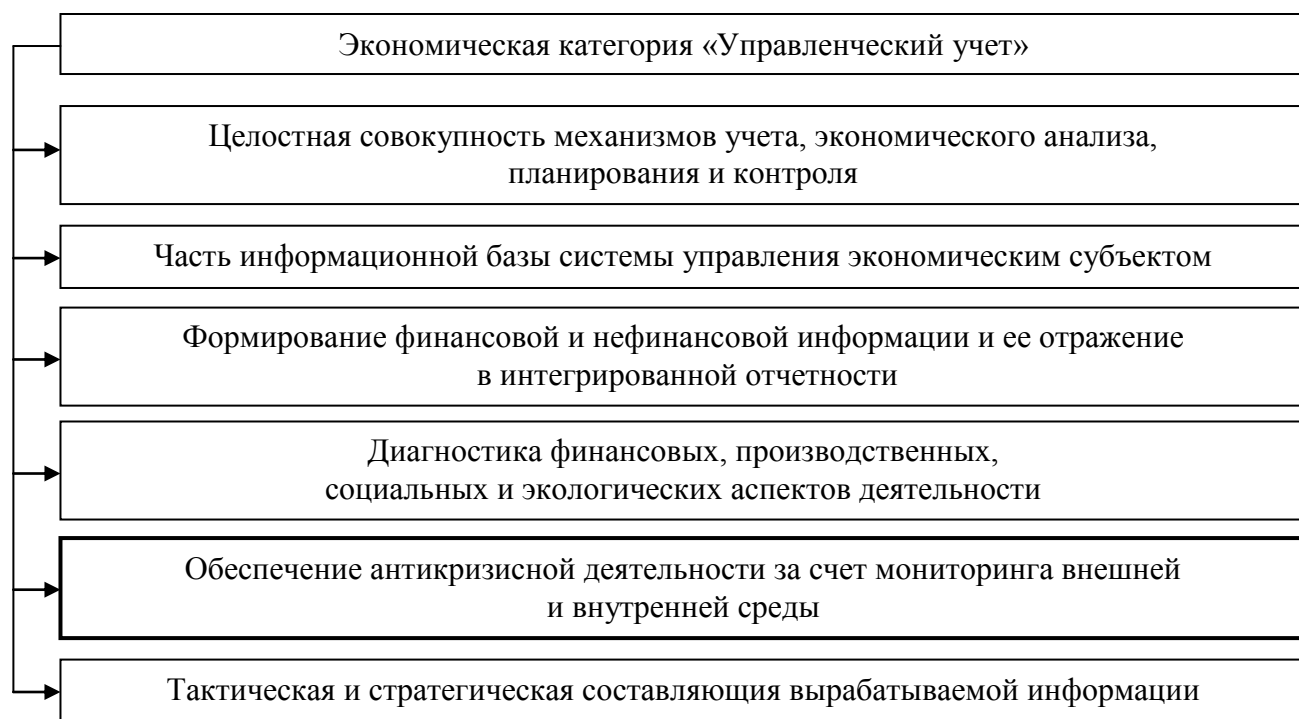


Рис. 2.16. Элементы совершенствования трактовки экономической категории «Управленческий учет»

Кризисные процессы в экономике имеют следующие свойства, напрямую влияющие на организацию системы управленческого учета:

- в зависимости от масштаба и характера кризисного явления оно может неоднородно влиять на различные бизнес-процессы экономического субъекта, по-разному отражаясь на эффективности функционирования того или иного объекта управленческого учета;

- конфигурация фактов экономической жизни во многом определяется периодичностью (циклическостью) той или иной стадии (фазы, этапа) кризисного явления, что, в свою очередь, требует адаптации отдельных инструментов, приемов и способов управленческого учета;

- интенсивность применения инструментов управленческого учета для выработки наиболее важных решений определяется также динамичностью изменения

экономических параметров как самого экономического субъекта, так и социально-экономической системы, в которой он функционирует;

– любая кризисная ситуация по своей природе разрушительна, она несет в себе комплекс деструктивных явлений и проблем, требующих оперативного разрешения. Данное свойство кризисной ситуации свидетельствует о необходимости организации эффективной системы сбора и обобщения внутренней и внешней информации в системе управленческого учета для принятия эффективных решений;

– в то же время кризисная ситуация оказывает и конструктивное влияние на экономические системы, выводя из социального и экономического пространства негативные факторы, сдерживающие ее развитие, а также выявляя недостатки применяемого инструментария в учетной системе.

Учитывая контекст и задачи проводимого исследования, далее необходимо сформулировать сущностное содержание вводимого в научный оборот авторского определения «Управленческий учет в условиях кризисных процессов в экономике» (синоним «антикризисный управленческий учет», «антикризисная модель УУ»). По нашему мнению, данная экономическая категория может трактоваться как: система информационного обеспечения тактических, оперативных и стратегических решений относительно деятельности экономического субъекта и его сегментов (структурных подразделений, центров ответственности, бизнес-процессов, проектов) в условиях неустойчивой динамики и трансформации внешней среды, обусловленная макроэкономическими процессами (инфляция, спрос, волатильность рыночной конъюнктуры и др.) и циклическими явлениями в экономике.

Система управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике обеспечивает выработку информации заинтересованным пользователям для принятия оперативных и стратегических решений, обеспечивающих экономическую безопасность фирмы, и обуславливает разработку его антикризисной модели, ориентированной на выработку информации, способствующей обеспечению устойчивого функционирования, несмотря на внешние и внутренние трансформа-



ции с целью реализации антикризисной финансовой стратегии экономического субъекта.

На наш взгляд, система антикризисного управленческого учета не может быть полностью независимой и самостоятельной в принятии решений ввиду использования единой информационной базы, формируемой в системе бухгалтерского учета. В то же время она имеет целый ряд явственных отличительных характеристик. Во-первых, данная система обладает рядом имманентных объектов, некоторые из которых не свойственны классическому управленческому учету.

Отличительной особенностью системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, на наш взгляд, также является то, что она в большей степени ориентирована на внешнюю информацию, нежели классический управленческий учет. Таким образом, антикризисная система является одним из направлений управленческого учета наряду с управленческим учетом по бизнес-процессам, управленческим учетом по бизнес-проектам, стратегическим управленческим учетом.

Управленческий учет в условиях кризисных процессов в экономике призван формировать дефицитную информацию о внешней среде, ретранслируя ее на изменение внутренней среды. Такая система помимо информации финансового и управленческого учета в значительной степени опирается на информацию статистического учета о макроэкономических показателях, но при этом не является исключительно учетом, поскольку выполняет ряд не свойственных непосредственно учету функций и в этом контексте является этиологически более близкой системе менеджмента.

Отдельного исследования требуют системные свойства (элементы системы) управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике: цель; задачи системы; принципы; функции; объекты и субъекты; инструменты и методы.

Отметим, что системные свойства управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике обуславливают его моделируемость, то есть формирование теории антикризисного управленческого учета с использованием системного подхода позволит разработать его антикризисную модель. Модель при этом нами рассматривается в качестве теоретического конструкта системы и

представляет собой ее упрощенное состояние. Как отмечает В. А. Канке, «модель должна отображать вполне определенные аспекты изучаемого явления, не все, а лишь самые существенные, оставаясь при этом концептуально содержательной» [116].

Целью системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике является информационное обеспечение принятия тактических, оперативных и стратегических решений под воздействием трансформационных явлений во внешней среде.

Задачами формируемой системы являются:

1.) Предоставление информации внутренним пользователям для принятия антикризисных управленческих решений;

2.) Создание информационного обеспечения процесса мониторинга, планирования, контроля и принятия решений за счет выявления закономерностей функционирования фирмы на разных стадиях жизненного цикла; поиска причинно-следственных связей изменения ключевых индикаторов деятельности под воздействием внутренних и внешних факторов; диагностики финансового состояния в условиях глобального экономического кризиса; контроллинга динамических процессов во внешней среде и др. В этом контексте данная система играет роль сигнализатора изменений во внешней конъюнктуре;

3.) Выработка информации, способной обеспечить комплексное решение проблем. Учету, анализу и мониторингу должны подвергаться не только макроэкономические параметры, но и состояние региональной экономики по соответствующему виду деятельности. Это позволяет судить о том, как кризис влияет в целом на сектор экономики, и применять предупреждающие мероприятия и др.;

4.) Формирование эффективных информационно-коммуникационных связей между центрами ответственности;

5.) Кризисные процессы в экономике оказывают существенное воздействие на социальную обстановку в регионах; в этом контексте задачей антикризисной системы управленческого учета является выработка информации о степени проявления социально-ответственного поведения экономического субъекта, его роли в социальном развитии территории, последствиях решений о сокращении работ-

ников, в особенности на градо- и селообразующих предприятиях. Само существование фирмы в кризисных условиях, даже в условиях недостаточной финансовой устойчивости, несет в себе большую социальную роль для территории. Целью менеджмента экономического субъекта в условиях экономической турбулентности является обеспечение долгосрочного функционирования организации и недопущения банкротства, которое помимо всего прочего может оказать тяжелые социальные последствия для территориального образования. В системе управленческого учета это вызывает необходимость выработки соответствующей информации.

6.) Обеспечение прозрачности всей совокупности учетных данных в условиях инфляции.

7.) Повышение эффективности резервной системы экономического субъекта.

8.) Перманентный мониторинг состояния экзогенной среды с целью разработки и корректировки миссии, стратегии, оперативных мероприятий антиинфляционного и антикризисного характера, бизнес-модели, ключевых показателей эффективности (KPI – Key Performance Indicators) и др.; антикризисная диагностика результатов бизнеса в целом, его отдельных сегментов, проектов и центров ответственности с целью объективной оценки состояния текущих и будущих производственных ресурсов и бизнес-процессов.

9.) Сбор, обработка и анализ информации о рисках в разрезе шести аналитических блоков: конъюнктура, рынок, инфраструктура, социальная сфера; инвестиции; системные и структурные показатели экономики с целью оценки характера влияния кризисных процессов на состояние внешней макросреды и внутренней бизнес-среды экономического субъекта. Повышенное внимание в кризисных условиях уделяется следующим макроэкономическим параметрам: инфляционные процессы, состояние совокупного спроса, состояние финансовой системы, размер ставки рефинансирования, состояние смежных секторов экономики, уровень безработицы, состояние фондового рынка, платежеспособность контрагентов и др.

10.) Формирование в системе управленческого учета информации о реализуемой бизнес-модели экономического субъекта в разрезе следующих элементов:

контрагенты экономического субъекта, виды деятельности, ключевые ресурсы и процессы, потребительская ценность продукта, характеристика взаимодействия с клиентами, формула прибыли, рыночные параметры функционирования.

11.) Управленческий учет инструментов биржевой торговли (оценка по справедливой стоимости) (для экономических субъектов, совершающих большое количество операций на фондовых, валютных, товарно-сырьевых биржах). Институт биржевой торговли все в большей степени становится неотъемлемым и необходимым элементом рыночных отношений, с его развитием в практику функционирования отечественных субъектов входит использование финансовых инструментов, неэффективный учет которых несет в себе определенные риски. В свою очередь, популяризация производных финансовых инструментов в микроэкономике приводит к вовлечению корпоративного сектора к участию в спекулятивных операциях, что также подчеркивает потенциально высокую кризисную составляющую в управлении данными операциями и др. Важной учетной задачей также является создание системы резервов и проведение соответствующих учетных процедур, позволяющих сбалансировать денежные потоки экономического субъекта и не допустить снижения платежеспособности.

Основными методами в антикризисной системе управленческого учета будут являться традиционные бухгалтерские методы (баланс, счета и двойная запись, калькуляция, документация, оценка и др.), аналитические (экономико-математические, корреляционного и регрессионного анализа, стохастического и детерминированного анализа, экспертные оценки, статистические и др.) и контрольные (бюджетирование, нормирование, факторный анализ).

Далее, оттолкнувшись от понимания того, что принципы – это исходные положения любой теории, которые концентрируют в себе определенную форму знаний, детерминирующих последующую направленность исследования, рассмотрим принципы управленческого учета в трактовке различных авторов (приложение 22).

Многие специалисты в области управленческого учета говорят о его производственной этиологии и в этом контексте зачастую отождествляют принципы управленческого и бухгалтерского учета, но при этом отмечают и специфиче-

ские принципы, свойственные исключительно управленческому учету. Они базируются на необходимости реализации других функций управления (планирование, информационное обеспечение менеджмента, анализ и др.).

Вышеописанные принципы характерны для ведения управленческого учета в традиционных условиях. При этом управленческий учет, прежде всего, отталкивается от выполнения базовых учетных принципов, которые в кризисных условиях приобретают дополнительный содержательный смысл. Не ставя под сомнение целесообразность их выделения, далее проведем трансформацию известных принципов в соответствии с трансформационной парадигмой управленческого учета в кризисных условиях, уточнив их трактовку в этом контексте.

Так, принцип имущественной обособленности, важный с точки зрения реализации теории прав собственности и являющийся ключевым в системе рыночных взаимоотношений, в этом контексте будет означать контроль за капиталом собственника, недопущение его «проедания» в условиях гиперинфляции, обеспечение роста доходности собственного капитала в сравнении с базисной доходностью инвестиций в экономике (ключевая ставка, увеличенная на процент инфляции) и т. д.

Принцип последовательности применения учетной политики в условиях воздействия кризисных процессов в экономике может быть интерпретирован как необходимость применения единых подходов в процессе сбора, регистрации, обобщения и интерпретации данных и проведения других учетных, аналитических и контрольных мероприятий по снижению риска потери платежеспособности и финансовой устойчивости экономического субъекта, в рамках учетной политики для целей управленческого учета. Но при этом, учитывая тот факт, что обязательность составления учетной политики для целей управленческого учета не закреплена в отечественных стандартах по бухгалтерскому учету, данный принцип для формируемой системы имеет второстепенное значение.

Принцип непрерывности деятельности в наибольшей степени отвечает задачам, стоящим перед системой управленческого учета в условиях кризисных процессов за счет реализации функции ранней диагностики кризисных явлений, их демпфирования или полного нивелирования, тем самым обеспечивая долго-

срочный и устойчивый характер функционирования экономического субъекта [257]. Это, в свою очередь, снижает риск намеренной или вынужденной ликвидации или существенного сокращения деятельности экономического субъекта в будущих периодах. Принцип непрерывности также может быть спроецирован на необходимость проведения перманентных мониторинговых процедур в ходе диагностики финансового состояния экономического субъекта.

Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности в рамках системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике будет означать хронологическую сопоставимость учетно-аналитических действий, направленных на снижение негативных эффектов вследствие кризисных явлений и управленческих отчетов, содержащих как ретроспективную, так и перспективную информацию. При этом прогнозные данные относительно макроэкономических параметров функционирования внешней среды должны проецироваться на тот же период функционирования экономического субъекта, относительно которого они спрогнозированы.

В ПБУ 1/2008 (п. 6) также приведены принципы-требования, которые должны учитываться при формировании учетной политики. Данные требования также можно использовать применительно к особенностям построения системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике. Так, требование полноты может означать необходимость идентификации полного спектра фактов, потенциально способных вызвать ухудшение финансового состояния экономического субъекта, в свою очередь, требование своевременности означает отражение данных фактов хозяйственной жизни в системе управленческого учета в соответствующие сроки. Требование осмотрительности является ключевым для формируемой системы управленческого учета, поскольку оно ориентирует менеджмент на новый тип мышления, когда диагностика «узких» мест в финансово-хозяйственной деятельности производится непрерывно. При этом управленческие решения принимаются исходя из большей готовности к признанию в учете расходов и обязательств, которым уделяется повышенное внимание. Данные управленческого учета не должны быть противоречивыми, чтобы не вызвать затруднения при их интерпретации и обработке. Спектр вырабатываемой информации и иден-

тифицируемые риски дальнейшего функционирования в рамках формируемой системы должны соответствовать условиям хозяйствования, величине организации (требование рациональности), при этом их интерпретация определяется экономической сущностью, а не правовой формой (требование приоритета содержания перед формой).

Отметим, что в рамках системного подхода к формированию управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике принципы играют важнейшую роль и способствуют построению той или иной модели, в том числе и учетной, на базе сформированной системы. В связи с этим нами предлагается следующая совокупность содержательных принципов антикризисной системы управленческого учета: приоритетности текущего состояния перед его потенциальным изменением в будущем, адаптивности инструментария управленческого учета в кризисных процессах в экономике, корректировки данных в условиях инфляции, оппортунизма стратегических и оперативных задач в разных фазах кризиса, кросс-функциональности системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, антикризисного мышления бухгалтера-аналитика, ориентации учетно-аналитических процедур на внешнюю среду (табл. 2.12).

Считаем, что в предложенной интерпретации принципы управленческого учета определяют его применение в кризисных условиях. Сформированная совокупность содержательных принципов управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике для отражения его характерных свойств впоследствии может быть агрегирована или дополнена.

На основе указанных системных принципов выстраивается ученая модель, названная нами антикризисной моделью управленческого учета, которая является еще одним направлением в развитии системы управленческого учета. Функциональная вариативность системы управленческого учета ограничивается тем, что сам по себе учет является функцией управления, наряду с планированием, контролем, организацией, регулированием, координацией и принятием решений. В свою очередь, учет, являясь функцией управления, реализуется через методы и способы бухгалтерского финансового учета, а также бухгалтерского управленческого учета с имманентным набором функций.

**Принципы системы управленческого учета  
в условиях кризисных явлений в экономике**

Название принципа	Содержание принципа
Принцип приоритетности текущего состояния перед его потенциальным изменением в будущем	В кризисных условиях наиболее релевантной является информация, позволяющая добиться улучшения (восстановления) текущей платежеспособности даже ценой будущих потерь. При этом при принятии управленческих решений могут применяться методы, не приемлемые для традиционной системы менеджмента, когда допускаются любые текущие и будущие потери для повышения платежеспособности в настоящий момент времени
Принцип адаптивности инструментария управленческого учета к кризисным процессам в экономике	Даже однотипные кризисы влияют на экономику совершенно по-разному, это означает, что методические подходы, приемы и способы выработки информации, применяемые в антикризисной системе управленческого учета, не могут быть унифицированными и должны постоянно адаптироваться к меняющимся условиям. Объектами изменения могут быть: набор показателей оценки эффективности (KPI, ССБ, KRISIS-анализ); нормативные, «эталонные» значения коэффициентов; величина и состав резервов и резервных бюджетов; элементы бизнес-модели; направления оценки рисков и др. Отличительной характеристикой антикризисной системы УУ является ее мультидисциплинарность при выработке информации для принятия управленческих решений. Применяемых способов выработки информации должно быть достаточно для нивелирования кризисных явлений
Принцип корректировки данных в условиях инфляции	В кризисных условиях влияние инфляции приводит к искажению данных, в этих условиях роль антикризисной системы управленческого учета заключается в уточнении и корректировке учетной информации. Таким образом, транспарентность данных для принятия решений обеспечивается антиинфляционными и антикризисными мероприятиями в управленческом учете посредством реализации данного принципа. Уточненная информация, полученная с использованием методов антикризисной системы управленческого учета, может быть раскрыта в приложениях к бухгалтерской финансовой отчетности или в управленческой отчетности. В этом контексте управленческий учет позволяет детализировать и уточнить данные статей отчетности в условиях высокой инфляции. Согласно данному принципу УУ в кризисных условиях с одной стороны формирует базу для принятия управленческих решений в рамках отдельной бизнес-единицы и бизнес-процессов, а с другой, обеспечивает транспарентность данных, которые отражаются в финансовом учете за счет детализации отдельных объектов учетного процесса
Принцип оппортунизма стратегических и оперативных задач в разных фазах кризиса	В условиях кризисных процессов часто наблюдается оппортунизм между стратегическими целями и операционными задачами на фоне необходимости постоянного совершенствования информационной базы для принятия эффективных решений с целью нивелирования кризисного начала в деятельности фирмы. Методология антикризисной системы УУ в условиях начальной стадии кризиса на макроуровне должна быть ориентирована на выработку информации перспективного характера, обеспечивающей раннюю диагностику рисков и последующую корректировку в системе контрольных сметно-бюджетных мероприятий



Название принципа	Содержание принципа
	В острой же фазе кризиса на первый план выходит информация оперативного характера. Данный принцип отличает антикризисную систему УУ от стратегического УУ, в котором приоритет отдается перспективной информации
Принцип кросс-функциональности системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике	Разрабатываемая система УУ в условиях кризисных процессов в экономике обеспечивает систему антикризисного менеджмента необходимой внутренней информацией для формирования эффективных взаимосвязей между функциями планирования (бюджетирования), учета (учет резервов, инфляционных доходов и потерь), контроля (SWOT-анализ эффективности резервной системы), организации (показатели эффективности бизнес-процессов и центров ответственности в условиях кризиса), регулирования и координации (стандарты и регламенты по формированию бизнес-модели, реализации инфляционно-корректировочных мероприятий), принятия решений (CVP-анализ в условиях гиперинфляции). Разрабатываемый инструментарий способствует реализации функций антикризисного менеджмента и обеспечению целостности всей системы управленческого учета в рамках планово-учетной, аналитической, контрольно-ревизионной, организационно-управленческой деятельности с целью предотвращения деструктивных и разрушительных явлений экономического кризиса
Принцип антикризисного мышления бухгалтера-аналитика	Заключается в формировании нового типа мышления учетных работников, осуществляющих сбор, обработку и анализ информации в условиях перманентной неустойчивости и падения рынков. Бухгалтер-аналитик в системе антикризисного УУ должен обладать компетенциями антиинфляционного, резервного, прогнозно-стратегического обеспечения деятельности, а также навыками антикризисного целеполагания, которые способствуют формированию эффективной бизнес-модели на основе выработки антикризисных бизнес-целей
Принцип ориентации учетно-аналитических процедур на внешнюю среду	Означает перманентность мониторинговых действий по оценке темпов инфляции, банковских ставок, курсов валют, волатильности фондовой, валютной, товарно-сырьевой биржи, отраслевых параметров рынка, финансового и рыночного положения поставщиков и контрагентов и т. д. Факторы внешней среды влияют на доходы и расходы экономического субъекта, политику ценообразования, затраты, себестоимость, результаты бизнеса в целом и отдельных сегментов, объемы производства и продаж, инвестиции, бюджеты (сметы), параметры бизнес-модели и т. д.

В этой связи антикризисная подсистема управленческого учета будет реализовываться через выполнение семи функций, которые не должны противоречить функциям системы более высокого уровня, то есть дополнять, а в какой-то степени развивать функции менеджмента, бухгалтерского финансового учета, управленческого учета (табл. 2.13).

В качестве функций системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике нами выделены.

1.) Функция стандартизации и регламентации учетных процедур в условиях кризисных процессов в экономике. Вся совокупность приемов и способов управ-

ленческого учета, актуальных для применения в предкризисных условиях, заключающаяся в учетном и аналитическом обеспечении реализации предупредительных мероприятий, закрепляется в соответствующих регламентах и стандартах. Реализация данной функции способствует повышению координации антикризисных мероприятий. Посредством реализации данной функции разрабатываются внутренние информационные связи в системе управленческого учета и внутреннего контроля.

Таблица 2.13

Функции антикризисной системы управленческого учета,  
гармонизированные с функциями систем более высокого уровня

Функция менеджмента	Функция бухгалтерского финансового учета	Функция управленческого учета	Функция антикризисной системы управленческого учета
1. Планирование	1. Обратной связи	1. Планово-контрольная	1. Функция демпфирования кризисных явлений
2. Учет	2. Информационная	2. Учетная	2. Функция учетного обеспечения по объектам управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике
3. Контроль	3. Аналитическая		3. Функция поиска причинно-следственных связей неустойчивого финансового состояния и стабилизации бизнес-процессов
	4. Контрольная		
4. Организация	5. Сохранности собственности	5. Организационная	4. Функция оценки целесообразности инвестиций в условиях нестабильной рыночной конъюнктуры
5. Регулирование и координация		6. Коммуникационная	5. Функция стандартизации и регламентации учетных процедур в условиях кризисных процессов в экономике
6. Принятие решений	3. Аналитическая		6. Оперативное методическое обеспечение в условиях кризиса
		Управленческая	7. Функция мониторинга внешней среды

2.) Функция оперативного методического обеспечения в условиях кризиса, предполагает разработку аналитического и методического обеспечения в кризисных условиях (системы показателей, инструкции, сценарии и алгоритмы действий, прогнозы, перечни антикризисных мероприятий, типовые и вариативные наборы бизнес-моделей), способствующего выработке информации для принятия оптимальных управленческих решений.

3.) Функция демпфирования кризисных явлений, реализуется в системе контроля (предварительный, текущий и последующий), в том числе посредством

разработки антикризисных бюджетов (смет), предполагает снижение внутренних и внешних проявлений кризисной ситуации или неустойчивого положения за счет выработки соответствующей информации в системе управленческого учета. Данная функция предполагает разработку плана мероприятий по выходу из кризисного состояния либо по снижению негативного воздействия внешней среды за счет изменения отдельных параметров бизнес-модели, а также управления отклонениями в системе бюджетирования.

4.) Функция поиска причинно-следственных связей неустойчивого финансового состояния. В целях выявления риска ухудшения финансового положения экономического субъекта обрабатывается информация управленческого учета (внутренние отчеты в разрезе структурных подразделений, видов деятельности, бизнес-процессов), при этом используется анализ, который позволяет идентифицировать причины неустойчивого состояния и выработать вариативные прогнозы стратегического развития бизнеса в условиях падающих рынков. Анализуются затраты, финансовые результаты, цены, ассортиментная и сбытовая политика и т. д. В системе управленческого учета вырабатывается информация, способствующая стабилизации бизнес-процессов.

5.) Функция оценки целесообразности инвестиций в условиях нестабильной рыночной конъюнктуры, предполагает сопоставление (на основании данных управленческого учета) величины предполагаемых капитальных вложений со стратегическими и антикризисными приоритетами деятельности фирмы.

6.) Функция мониторинга внешней среды, заключается в поиске и последующем анализе информации о состоянии внешней среды. В отношении внешней среды экономического субъекта действует принцип, согласно которому избыток релевантной информации, влияющей на ход реализации бизнес-процесса, не так опасен, как ее недостаток. Данные о состоянии внешней среды систематизируются в управленческой отчетности.

7.) Функция учетного обеспечения по объектам управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, заключается в формировании методических рекомендаций по учетному сопровождению процесса формирования ре-

зервной системы экономического субъекта как одного из основных объектов антикризисной системы управленческого учета. Данная функция обеспечивает процесс сбора, обработки и регистрации информации об объектах антикризисной системы управленческого учета.

Ввиду тесного взаимодействия систем разного уровня функции, реализуемые системой менеджмента, бухгалтерского финансового учета, управленческого учета и антикризисной системой управленческого учета в некоторых случаях будут дублироваться и взаимодополнять друг друга. В этой связи нами показана диффузия функций менеджмента, бухгалтерского учета, управленческого учета, а также антикризисной модели управленческого учета (приложение 23).

Выделение нового направления управленческого учета – управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, обуславливает идентификацию имманентных ему объектов (рис. 2.17).



Рис. 2.17. Идентификация места и роли системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике в общем учетно-информационном пространстве

Субъектом системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике выступает бухгалтер-аналитик с антикризисными функциями.

Каждой из выделенных ранее функций системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике соответствует определенный набор инструментов, совокупность которых определяет процедурное и методическое обеспечение выполнения ее целей (табл. 2.14).

Таблица 2.14

Сопоставление функций и инструментов управленческого учета  
в условиях кризисных процессов в экономике

Функция менеджмента	Функция антикризисной системы управленческого учета	Инструменты антикризисной системы управленческого учета
Планирование	Демпфирование кризисных явлений	Генеральные и операционные бюджеты
Учет	Учетное обеспечение по объектам управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике	Методика формирования резервов по сомнительным долгам; методика формирования резервов под обесценение финансовых вложений; методические рекомендации по формированию специального резерва под изменение стоимости активов; система счетов, субсчетов и альбомов корреспондирующих записей в рамках резервирования; реализация учетных функций процесса «инфляционные корректировки»
Контроль	Поиск причинно-следственных связей неустойчивого финансового состояния и стабилизации бизнес-процессов	Скоринговая тестово-диагностическая система внутренней оценки по качественным параметрам (KRISIS-анализ), количественная внутренняя оценка влияния кризисных явлений (KRISIS-анализ), методика SWOT-анализа эффективности резервной системы экономического субъекта
	Мониторинг внешней среды	Статико-динамическая оценка макроэкономических и мезоэкономических параметров состояния экономики (KRISIS-анализ)
Организация	Оценка целесообразности инвестиций в условиях нестабильной рыночной конъюнктуры	Информационное обеспечение управленческого учета, должностные инструкции антикризисных бухгалтеров-аналитиков, организация инфляционно-корректировочных мероприятий, организация резервной системы экономического субъекта
Регулирование и координация	Стандартизация и регламентация учетных процедур в условиях кризисных процессов в экономике	Стандарт «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели экономического субъекта»; характеристика бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия» в категориях цикла Деминга; описание и характеристика разделов паспорта бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия»
Принятие решений	Оперативное методическое обеспечение в условиях кризиса	Методика CVP-анализа в условиях гиперинфляции
		Перечень инструментально-программных средств для эффективной реализации инфляционно-корректировочных мероприятий

Отметим, что функциональная вариативность формируемой системы определяет специфический набор объектов управленческого учета, который в основном связан с необходимостью управления параметрами стратегического антикри-

зисного развития экономического субъекта, а также мониторинга и контроля его субмикросреды.

При этом под инструментами антикризисной системы управленческого учета нами понимается совокупность экономических способов и методических приемов диагностики, сбора, обработки и анализа финансовой и нефинансовой, количественной и качественной информации с целью нивелирования влияния кризисных явлений в экономике на функционирование бизнес-единицы.

Таким образом, управленческий учет в кризисных условиях как система базируется на реализации шести видов инструментов: учетные, планово-бюджетные, контрольные, организационные, координационно-регулирующие, обеспечивающие принятие решений. Отметим, что следует разграничивать понятия инструментов и методов управленческого учета.

В результате применения антикризисной системы управленческого учета должна вырабатываться информация относительно основных параметров функционирования внутренней и внешней среды экономического субъекта в виде управленческой отчетности, аналитических справок, баз данных, кейсов модельных решений, стратегических и оперативных планов и др.

Характеризуя предметную область управленческого учета, большинство ученых [51, 59, 78, 109, 285 и др.] сходятся во мнении, что она охватывает всю хозяйственную деятельность экономического субъекта, при этом спектр мнений неоднороден и указывает на то, что предметом управленческого учета может выступать:

- 1) процесс обеспечения принятия управленческих решений [126, 93];
- 2) планирование, нормирование, анализ, контроль и разработка управленческих решений [189, 76];
- 3) производственные ресурсы [79];
- 4) система управления [205];
- 5) информационные процессы обеспечения принятия управленческих решений [91, 302, 326];

б) производственная деятельность организации и ее структурных подразделений (центров ответственности) [60, 79, 58 с. 8 – 9; 176, с. 15; 248 с. 8; 58];

7) производственная, коммерческо-сбытовая и инвестиционная деятельность организации в целом и её отдельных структурных подразделений в процессе всего цикла управления [124, 126];

8) совокупность объектов управленческого учета [47, 114, 118];

9) планирование, учет, анализ, контроль и мотивация деятельности сегментов бизнеса [60, с. 16 – 18] и др.

Предметом антикризисного управленческого учета, на наш взгляд, выступает демпфирование отрицательного воздействия кризисных явлений в экономике на деятельность бизнес-субъекта в целом и его отдельных сегментов с помощью учета, анализа, контроля, резервного бюджетирования, инфляционных корректировок и других приемов и способов.

Таким образом, управленческий учет в целом и его система в кризисных условиях в частности выходят за рамки непосредственно учета, поскольку реализуют и иные функции управления, а предметная область охватывает широкий круг процессов финансово-хозяйственной жизни бизнес-единицы.

Лучше всего предмет управленческого учета раскрывается через характеристику его объектов. К объектам традиционного управленческого учета относят затраты в разрезе центров ответственности, сегментов, видов деятельности, бизнес-процессов, доходы, расходы, цены, ресурсы, объемы производства и продаж и др.

В антикризисной системе управленческого учета дополнительными новыми объектами, помимо тех объектов, которые присущи традиционному управленческому учету, будут являться: бизнес-модель экономического субъекта, инфляция и антиинфляционная деятельность, резервная система, внешняя среда и ее статико-динамические изменения, антикризисные бюджеты.

Подробная матрица сопоставления инструментов, методов и моделей традиционного управленческого учета и антикризисной системы управленческого учета в рамках реализации ключевых функций менеджмента представлена в табл. 2.15.

Таблица 2.15

**Матрица сопоставления объектов, инструментов, методов и моделей управленческого учета  
с его ключевыми функциями**

Укрупненные функции менеджмента	Объекты управленческого учета	Объекты управленческого учета в условиях кризисных процессов	Инструменты и модели управленческого учета	Методы (процедуры) управленческого учета	Методы и инструменты антикризисной системы управленческого учета
Учет	Финансовый результат; объекты исчисления себестоимости; издержки; доходы; все виды ресурсов; активы и пассивы; бизнес-процессы	Инициативные резервы; обязательные резервы; инфляционные доходы; инфляционные расходы; затраты на проведение инфляционных корректировок	Традиционные (нормативный метод) и перспективные системы учета затрат и калькулирования (таргет-костинг, кайзен-костинг; директ-костинг, учет затрат по функциям и др.); счета УУ; учет в разрезе центров ответственности, бизнес-процессов, видов деятельности; затрат на качество и др.	Внесистемный метод учета; традиционные бухгалтерские методы (двойная запись, калькулирование; документирование и др.) балансовый метод, методы распределения затрат, а также бухгалтерское моделирование	Управленческий учет резервной системы, включающий модифицированную методику расчета резервов под обесценение финансовых вложений, резервов по сомнительным долгам, специального резерва под изменение стоимости активов. Система счетов для отражения инфляционных корректировок.
Планирование	Генеральный и операционные бюджеты; данные смет и отклонений	Бюджеты, скорректированные на величину инфляции	Бюджетирование; планы и программы развития; контроль за соблюдением законодательства; анализ отклонений; нормирование (лимитирование) и др.	Инвентаризация, метод регламентации, план-фактный анализ, методы аудита и др.	Бюджетирование в условиях кризисных процессов
Контроль	Бюджеты и различные сметы	Бюджеты, резервная система	Жесткие и гибкие бюджеты	Методы внутреннего контроля, анализ отклонений	Контроль эффективности резервной системы
Организация	Центры ответственности, сегменты, виды деятельности, бизнес-процессы	Бизнес-процесс «Инфляционно-корректировочные мероприятия»	Внутренние регламенты и стандарты управленческого учета, учетная политика, должностные инструкции, некоторые стратегические документы	Организационные процедуры в системе управленческого учета	Должностные инструкции бухгалтера-аналитика с антикризисными функциями
Регулирование и координация	Внутренняя (управленческая) отчетность, другие объекты, подлежащие регулированию и координации	Управленческие отчеты, типовые положения, кризисные процессы, нивелирование которых подлежит стандартизации, регламентации	Управленческие отчеты и стратегические документы, проблемно-ориентированные карты, учетная политика как совокупность способов ведения управленческого учета и др.	Балансовый метод, метод стандартизации и регламентации управленческого учета, метод дерева целей, методы контроллинга, метод реорганизации и реструктуризации	Внутренние стандарты («бизнес-модель ЭС»); антикризисные документы (стратегия, политика); паспорта бизнес-процессов («Инфляционно-корректировочные мероприятия»); типовые положения (о бюджетировании и др.)
Принятие решений	Цены, инвестиции, риски, состояние ресурсов, результаты деятельности, сильные и слабые стороны, денежные потоки	Бизнес-модель экономического субъекта и ее элементы; инфляционные процессы, стагнационные и депрессивные явления в экономике, результаты конкурентов	Анализ безубыточности (в т.ч. маржинальный анализ, производственный Леверидж, анализ чувствительности), оперативное ценообразование, ССП; система KPI; релевантный анализ; SWOT-анализ; бенчмаркинг; ABC- и XYZ-анализ; STEP-анализ и др.	Методы обработки исходной информации, математические, статистические и эконометрические методы, методы теории принятия решений, методы экономического анализа и др.	Методика CVP-анализа в условиях гиперинфляции; разработка системы показателей для оперативной диагностики кризисных процессов; SWOT-анализ резервной системы, скоринговая система статико-динамического KRISIS-анализа



Важным объектом системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике в настоящее время становится субмикросреда экономического субъекта (субмикрорынок предприятия) (рис. 2.18).

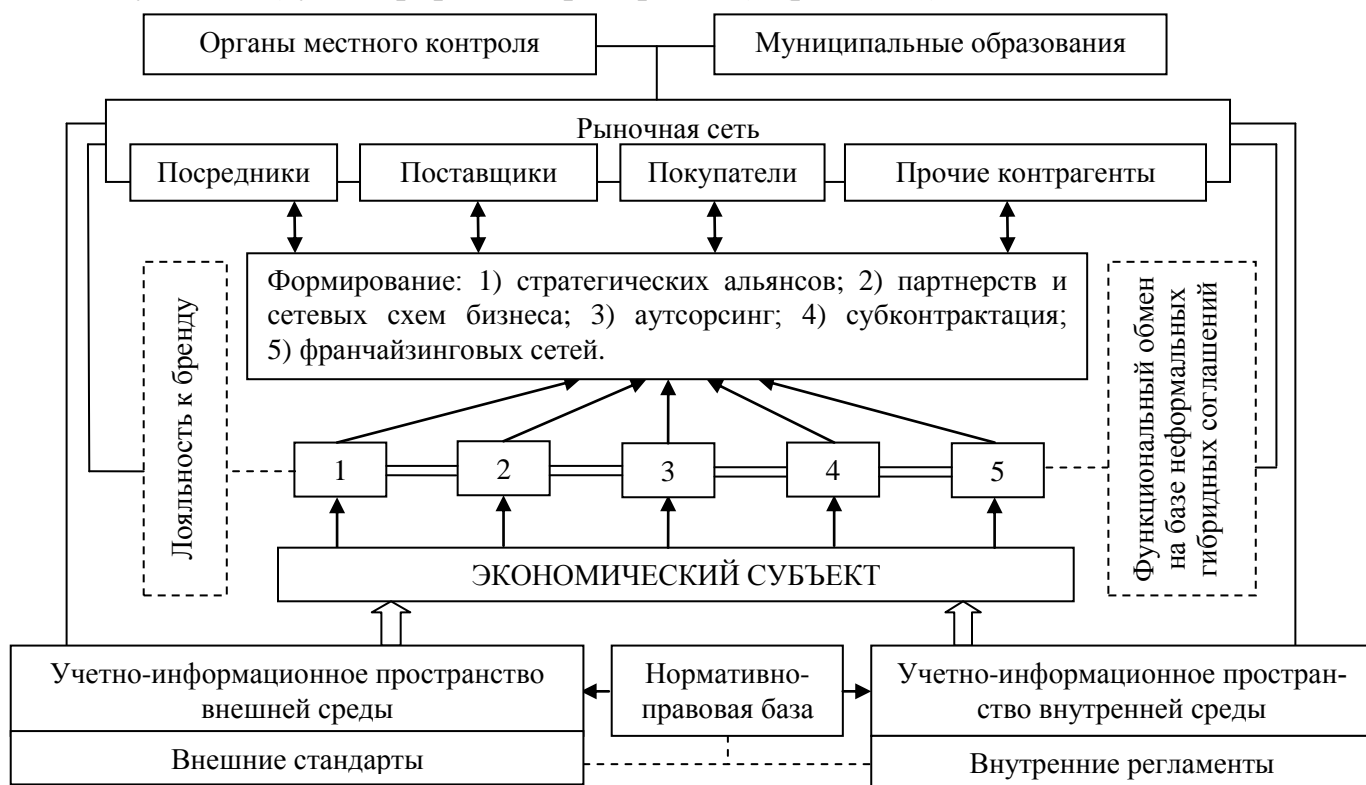


Рис. 2.18. Субмикрорынок (субмикросреда)

экономического субъекта как объект управленческого учета

Поясняя данный тезис, отметим, что в условиях постиндустриальной экономики «фирмы формируют вокруг себя цепочку из контрагентов, которые образуют некое подобие рыночной сети посредством таких инструментов, как: стратегические альянсы, партнерства, франчайзинговые схемы, субконтракты, аутсорсинг, долгосрочное взаимодействие с лояльными к бренду фирмы покупателями» [73, с. 23].

Экономический субъект при этом делегирует некоторые свои функции на принципах аутсорсинга, забирая при этом часть чужих, не всегда являющихся прибыльными и экономически выгодными, но важными с позиции укрепления отношений в системе формальных и неформальных гибридных соглашений.

Такой уровень внешней среды является принципиально новым для экономических субъектов. В этом контексте сбор и анализ информации о состоянии

субмикрорынка экономического субъекта становится важной задачей управленческого учета. Проведенное на данном этапе исследование позволило также сформулировать ключевые требования к системе управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике:

1.) Перманентный характер антикризисных мероприятий. Мероприятия, обеспечивающие экономическую безопасность бизнес-единицы, требуют постоянного притока новой информации, которая в кризисных условиях быстро устаревает, что требует высокой интенсивности работы бухгалтеров-аналитиков.

2.) С целью обеспечения сбалансированного развития экономического субъекта и нивелирования рисков в кризисных условиях необходимо формирование эффективной резервной системы.

3.) Антикризисная система управленческого учета должна быть ориентирована на сбор как внутренней информации, характеризующей текущие и будущие результаты бизнес-процессов, центров ответственности и сегментов бизнеса, так и внешней, которая несет потенциальный риск для бизнеса в целом.

4.) В рамках антикризисной системы управленческого учета некоторые функции традиционных центров ответственности предлагается делегировать бухгалтеру-аналитику с антикризисными функциями. Его функции будут обеспечивать реализацию следующих задач:

- предупреждать негативные последствия стагнации на внешних рынках за счет оперативной диагностики внешней среды;
- координация деятельности центров ответственности, заключающаяся в выработке соответствующей информации (статистические выборки, расчет аналитических коэффициентов, экономико-математическое моделирование, прогнозирование, контент-анализ и др. ) о состоянии внешней среды для принятия решений;
- оценка перспектив взаимодействия экономического субъекта с внешней средой, в том числе с использованием эконометрических методов;
- организационно-управленческие действия, направленные на оценку существующей либо выработку вариантов новой бизнес-модели в условиях быстрого изменения внутренней и внешней конъюнктуры, а также ее корректировку в случае возникновения кризисных ситуаций и др.

Рассмотренные на данном этапе концептуальные положения управленческого учета позволили сформировать авторское видение антикризисной модели управленческого учета (рис. 2.19).

Явственный дефицит инструментально-методического аппарата управленческого учета для применения в условиях кризисных процессов в экономике предполагает разработку целого комплекса имманентных данной модели методов и методик, в частности:

1) формирование методических рекомендаций по организации управленческого учета резервной системы экономического субъекта в условиях кризисных процессов в экономике, в том числе методики модифицированного SWOT-анализа эффективности резервной системы;

2) разработку адаптированной к антикризисной модели управленческого учета методики бюджетирования, а также комплекса методических рекомендаций и концептуальных положений по адаптации системы бюджетирования к применению в условиях кризисных процессов в экономике;

3) формирование перечня инструментально-программных средств для эффективной реализации инфляционно-корректировочных мероприятий;

4) описание сбалансированного набора и методологии применения инструментов учета и анализа каждого из элементов бизнес-модели как нового объекта управленческого учета;

5) выработку методического подхода по корректировке данных для проведения CVP-анализа, адаптированного к условиям гиперинфляционной экономики;

6) разработку методики скорингового статико-динамического KRISIS-анализа, как одного из инструментов аналитического обеспечения системы управленческого учета в условиях кризисных явлений в экономике, включающей:

- оценку макроэкономических параметров состояния экономики;
- возможность диагностики кризисных явлений в отдельном секторе региональной экономики исходя из данных бухгалтерской отчетности экономических субъектов региона по определенному виду деятельности;



Рис. 2.19. Концептуальное содержание антикризисной модели управленческого учета

– тестово-диагностическую систему внутренней оценки по качественным параметрам;

– количественную внутреннюю оценку влияния кризисных явлений;

7) формирование системы управленческих отчетов в части результатов инфляционной корректировки учетных данных, а также результатов скоринговой статико-динамической оценки внешней и внутренней среды экономического субъекта;

8) разработку комплекса внутренних регламентов, стандартов, рекомендаций по формированию и корректировке стратегических документов (стратегия, миссия, видение дальнейшего развития в условиях кризисных процессов в экономике, инструкции, в частности: паспорт бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия»; типовое положение о системе бюджетирования; стандарт «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации»; должностные инструкции бухгалтера-аналитика с антикризисными функциями и иных; типовая методика скорингового статико-динамического KRISIS-анализа и т. д.)

Разработка данного комплекса инструментов позволит сформировать методологическое обоснование методического обеспечения антикризисной модели управленческого учета как нового учетного направления.

Подводя итог изложенному в данном параграфе, отметим, что в ходе теоретического обоснования научной самостоятельности управленческого учета с позиции теории систем нами была подтверждена гипотеза о необходимости выделения новой модели (на базе системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике) с имманентным набором функций, принципов и объектов. Данная модель выделяется с целью более эффективного управления субмикросредой экономического субъекта, прогнозирования влияния изменений во внешней среде на его финансовое положение и принятия управленческих решений, повышающих стабильность и сбалансированность развития организации. Выделение антикризисной модели вызвано воздействием циклических процессов

в экономике на систему управленческого учета вследствие трансформации информационных запросов основных категорий пользователей.

Основным результатом данного этапа исследования считаем следующее положение: сформирован теоретический базис антикризисной системы управленческого учета, базирующийся на:

- уточненном понятийно-категориальном аппарате;
- уточненных и в некоторых аспектах впервые сформулированных целях, свойствах, принципах, функциях, задачах, предмете и объекте антикризисной модели управленческого учета;
- обосновании новых объектов управленческого учета в рамках антикризисной системы (резервная система, внешняя среда и ее статико-динамические изменения, антикризисные бюджеты, объекты антикризисной модели управленческого учета, бизнес-модель экономического субъекта и ее элементы, инфляция и антиинфляционная деятельность);
- характеристике субмикрорынка (субмикросреды) экономического субъекта как объекта управленческого учета;
- матрице сопоставления инструментов, методов и моделей управленческого учета с его ключевыми функциями;
- выделенном инструментально-методическом блоке антикризисной системы управленческого учета.

Совокупность данных научных положений способствует развитию теории управленческого учета в целом и характеризует концептуальное содержание его антикризисной модели, использование которой в условиях депрессивных процессов в экономике позволит вырабатывать релевантную информацию для принятия эффективных управленческих решений. Применение системного подхода позволило уточнить теоретический базис управленческого учета благодаря детальному структурированию его элементов и объектов в целостную систему, которая, в свою очередь, раскрывает новые свойства данной науки.

### Глава III.

## ОРГАНИЗАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ПРОЦЕССОВ В ЭКОНОМИКЕ

### 3.1. Бизнес-модель производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта в качестве объекта управленческого учета

Тенденция эволюционного развития экономики состоит в том, что с каждым годом управленческий учет все более активно внедряется в деятельность экономических субъектов. В условиях динамичного использования управленческого учета в корпоративной среде его методология претерпевает некоторые изменения в процессе адаптации к специфическим условиям отечественного бизнеса, а также отраслевым особенностям. В этой связи многие подходы к выработке информации в системе управления хозяйственными единицами в аграрном секторе экономики претерпели значительные изменения.

Достаточно устойчивой тенденцией в современной системе управленческого учета является расширение учетных объектов. Одним из таких объектов в соответствии с Международными принципами управленческого учета, разработка которых ведется под эгидой Института присяжных бухгалтеров в области управленческого учета, а также Американского института дипломированных бухгалтеров<sup>1</sup>, является бизнес-модель, которая выступает основой любой организации, при этом управленческий учет должен создавать необходимые информационные потоки для эффективного управления бизнес-моделью. Важным аспектом в соответствии с данным документом является разработка рекомендаций для развития компаний (Modelling Value Creation), связывающих бизнес-модель и систему управленческого учета (идентификация данных о состоянии бизнес-модели, а также диагностика опасных ситуаций и потенциально перспективных видов деятельности). Большое внимание должно уделяться анализу и оценке в контексте

---

<sup>1</sup> American institute of Certified Public Accountants, AICPA

факторов макросреды для обеспечения финансовой выгоды компании. В документе отмечается, что в основе всего, чем занимаются специалисты по ведению управленческого учета, лежат ценности их профессии. Это профессионализм (Professionalism), релевантность (Relevance), инновации (Innovation), трудолюбие (Diligence) и следование профессиональным стандартам этики (Ethics). Первые буквы английских слов, обозначающих эти ценности, образуют акроним PRIDE.

Процессы глобализации и технологического развития в современном мире фокусируют внимание на прогностической функции учета, поскольку предугадывать конфигурацию экономической структуры и особенности тех или иных экономических явлений и процессов, потенциально способных повлиять на принятие управленческих решений и генерирование добавленной стоимости, становится все сложнее. Процесс создания ценности в современных корпорациях предполагает управление не только финансовым капиталом, как это принято в традиционной учетной методологии. Помимо финансового капитала объектами учета, оценки, контроля и экономического анализа являются следующие виды капитала:

- промышленный (промышленные физические объекты, к которым помимо зданий и сооружений относятся дороги, мосты, порты, объекты природопользования и т. д.);
- интеллектуальный (объекты интеллектуальной собственности, а также нематериальные активы, связанные с брендом и репутацией экономического субъекта);
- человеческий (компетенции, навыки, способности и опыт персонала, а также мотивация для создания инноваций (этические ценности, подходы к управлению рисками, способность разрабатывать и внедрять стратегию организации и др.));
- связной и социальный (нормы, ценности и образцы поведения, институты и отношения в рамках сообществ и между ними);
- природный (все возобновляемые и невозобновляемые природные ресурсы и процессы, которые представляют товары и услуги, поддерживающие прошлое,



настоящее и будущее процветание организации – воздух, земля, полезные ископаемые, леса, биологическое разнообразие и здоровье экосистемы).

В контексте проводимого исследования нами ставится задача раскрыть специфические особенности формирования бизнес-модели сельскохозяйственных организаций в кризисных условиях, трактуемой в исследованиях современных авторов как новая концепция предпринимательства и стратегического управления [33, 82, 177, 273].

Бизнес-модель организации призвана представить структурные операционные и финансовые механизмы работы фирмы, ее продуктов и услуг как в настоящий момент времени, так и с точки зрения формирования направлений дальнейшего развития для достижения стратегических целей экономического субъекта. Совет по интегрированной отчетности трактует бизнес-модель как «систему трансформирования входов через хозяйственную деятельность фирмы в выходы (продукцию и услуги) и результаты, которые направлены на выполнение стратегических целей организации и создание стоимости в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе<sup>1</sup>.

Отметим, что в 2001 г. в наукометрической базе Scopus было опубликовано 177 научных статей с ключевым словом «бизнес-модель», в 2015 г. таких публикаций насчитывалось уже 1509, начиная с 2000-х годов динамика научных публикаций, посвященных описанию концепции «бизнес-модели» в наукометрической базе Scopus, неизменно увеличивается (табл. 3.1).

В последние годы явно прослеживается активизация исследований в области теоретического и методологического описания бизнес-модели.

Руководители крупнейших компаний также отмечают, что инновационная бизнес-модель является даже более важным фактором для устойчивого экономического роста фирмы, нежели инновационный продукт или услуга, в особенности в условиях неустойчивости. При этом многие аспекты данной проблематики остаются фрагментарно изученными. Так, одним из наиболее перспективных, на наш взгляд, направлений, обладающих высоким научно-практическим потенциа-

---

<sup>1</sup><https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/business-reporting/discussion/business-models-integrated-reporting-learning>

лом, являются исследования в области учетно-аналитического обеспечения процессов формирования и реализации, эффективных бизнес-моделей применительно к отдельным видам экономической деятельности с целью выработки релевантной информации как в системе стратегического управления, так и с целью принятия оперативных решений.

Таблица 3.1

Наукометрические показатели публикационной активности  
концепции бизнес-модели<sup>1</sup>

Распределение публикаций по годам		Место	Распределение публикационной активности по странам	Количество статей
2016	309	1	США	3675
2015	1509	2	Китай	3645
2014	1742	3	Германия	2451
2013	1859	4	Великобритания	1528
2012	2508	5	Австралия	1002
2011	2620	6	Голландия	859
2010	2656	7	Италия	855
2009	2398	8	Франция	818
2008	1913	9	Испания	785
2007	1265	10	Тайвань	747
2006	1003		Распределение по предметной области	
2005	910	1	Информационные технологии	13107
2004	617	2	Инженерия	7566
2003	388	3	Бизнес, менеджмент, бухгалтерский учет	4391
2002	242	4	Математика	3678
2001	177	5	Управление фирмой	2840
1995	68	6	Социальные науки	2037
1990	30	7	Экономика, эконометрика, финансы	1253
1980	2	8	Науки об окружающей среде	704
		9	Энергетика	650
		10	Сельскохозяйственные науки и биохимия	545

Проведенное исследование публикационной активности отечественных ученых, занимающихся изучением сущностно-специфических основ концепции бизнес-модели, показало, что основной вектор публикаций направлен на изучение бизнес-модели как концепции управления, и лишь некоторые авторы рассматривают бизнес-модель как объект бухгалтерского управленческого учета [62, 171, 223, 253] или экономического анализа (бизнес-анализа) [20, 36] (приложение 24).

<sup>1</sup> По данным наукометрической базы Scopus

С позиции рассмотрения бизнес-модели в системе стратегического менеджмента данная экономическая категория трактуется, прежде всего, как описание цепочки создания стоимости (описание формулы прибыли). При этом каждое звено цепочки создания стоимости, описываемое при характеристике бизнес-модели, приводит к затратам, создает доходы или использует активы, которые, в свою очередь, являются объектами бухгалтерского учета.

Данное обстоятельство подчеркивает особую роль бухгалтерского учета как функции управления при формировании бизнес-модели.

Чаще всего в бизнес-модели раскрытию подлежат:

- информация, существенная для понимания процесса генерирования добавленной стоимости;
- данные, характеризующие признаки дифференциации экономического субъекта на рынке (особенности продукции, уровень сегментации рынка, каналы сбыта и др.);
- процессы, оказывающие влияние на эффективность и действенность коммерческой деятельности;
- информация о результатах коммерческой деятельности, а также данные о связях между структурными элементами, прошлым, настоящим и будущим компании, видами капитала, количественной и текстовой информацией;
- информация о качестве отношений с контрагентами и прочими заинтересованными субъектами, что само по себе создает ценность;
- прочая информация (как положительная, так и отрицательная), существенная для различных групп пользователей и др.

Учетно-аналитическое обеспечение разработки и реализации бизнес-модели экономического субъекта в условиях кризисных явлений в экономике представляет собой целостную систему сбора, регистрации, аналитической обработки и систематизации информации о состоянии внешней и внутренней среды (субмикрорынка) с целью структурированного описания логики ведения бизнеса и реализации ключевых бизнес-процессов деятельности компании, а также способов создания добавленной стоимости в условиях падающего рынка.

Методология учетно-аналитического обеспечения разработки и реализации бизнес-модели экономического субъекта смещает акцент с информационного обеспечения производственного менеджмента в сторону аналитического обеспечения управления процессами генерирования ценности для клиентов.

При формировании бизнес-модели экономического субъекта система управленческого учета выступает в качестве носителя инструментария для обработки информации и принятия на ее базе обоснованных управленческих решений (бюджетирование, калькуляционные системы, система сбалансированных показателей и др.), а также в качестве средства информационной поддержки управления (система учета фактов хозяйственной деятельности, управленческий анализ, автоматизация учета и анализа).

Устойчивой тенденцией современных компаний является смещение приоритета раскрытия информации с отражения всей полноты данных о ценностях в сторону описания используемой модели создания ценностей, то есть алгоритма генерирования добавленной стоимости и ценностей на протяжении времени, а также направлений и эффективности использования различных видов капитала.

При описании бизнес-модели экономического субъекта раскрытию, как правило, подлежат аналитические материалы, в которых описывается цель и устройство бизнеса, порядок его функционирования, принципы создания, развития и успешной работы экономического субъекта, стратегия, инфраструктура, продуктовый ряд, способы продаж, операционные процессы, организационная структура и другие элементы.

Приведем несколько тезисов в пользу того обстоятельства, что бизнес-модель является объектом антикризисной модели управленческого учета:

1) одним из важнейших свойств бизнес-модели является обеспечение безубыточной деятельности. В системе управленческого учета все используемые инструменты направлены на выработку информации для принятия эффективных управленческих решений, также обеспечивающих реализацию концепции безубыточности;

2) бизнес-модель каждой компании является неповторимой, вследствие этого ею может заниматься только управленческая команда, информационно-аналитическим базисом при этом выступает управленческий учет;

3) бизнес-модель описывает желаемое состояние бизнес-процессов экономического субъекта в будущем, что коррелирует с имманентными характеристиками стратегического управленческого учета, в основу которого положена концепция перспективного учета;

4) бизнес-модель перманентно меняется под воздействием трансформаций в эндогенной среде экономического субъекта, а также под воздействием конъюнктуры рынка и динамических параметров функционирования бизнес-среды, что требует непрерывного учета, анализа, контроля и составления отчетности и может быть реализовано только инструментарием управленческого учета;

5) описание бизнес-модели дает возможность выявления «узких мест» в работе экономического субъекта, оценки альтернатив и сценариев дальнейшего развития и в этом контексте может быть полезна различным стейкхолдерам: деловым партнерам, инвесторам, внутреннему персоналу, банкам, консультантам и прочим контрагентам, удовлетворение информационных запросов которых может быть достигнуто только посредством формирования интегрированной отчетности;

б) многие методы управленческого учета базируются на использовании информации заложенной в бизнес-модели; так, например, разрабатываемая в организации система бюджетного планирования должна быть в максимальной степени согласованной с параметрами бизнес-модели, поскольку она должна отвечать на вопрос, как формируется прибыль компании, каковы действия компании, ориентированные на извлечение прибыли.

Вышесказанное обуславливает расширение пределов практического использования управленческого учета в рамках кросс-функционального взаимодействия менеджмента и управленческого учета, при этом управленческий учет осуществляет информационную поддержку принятия управленческих решений. Отметим, что в условиях усложнения структуры современного бизнеса явственно необходимым фактором сохранения устойчивого финансового положения сель-

скохозяйственных организаций является необходимость совершенствования качества принимаемых управленческих решений, в особенности когда экономика в целом или отдельный сектор находится в депрессивном состоянии.

При формировании бизнес-модели сельскохозяйственных организаций необходимо учитывать их специфические производственно-технологические особенности. Так, в сельском хозяйстве с точки зрения охвата основных составляющих бизнес-модели встречаются два типа экономических субъектов:

1.) Сельскохозяйственные организации с полным циклом производства, занимающиеся помимо производства еще и переработкой, продвижением и сбытом сельскохозяйственной продукции. Для них характерно использование как продуктовых, так и технологических инноваций.

2.) Экономические субъекты, получающие основной прирост добавленной стоимости в результате выращивания небольшого перечня сельскохозяйственной продукции, не подвергающейся последующей переработке. Для них характерны инновации, связанные с производственно-технологическими процессами выращивания сельскохозяйственных культур и животных.

В процессе формирования бизнес-модели происходит системное сопоставление и соединение целей развития экономического субъекта, реализацию которых обеспечивают бизнес-процессы, с состоянием внешней среды.

С целью успешной реализации концепции бизнес-модели в сельскохозяйственных организациях рекомендуется разработка внутреннего стандарта, согласно типовой схеме, представленной на рис. 3.1.

Проект стандарта «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации» представлен в приложении 25.

Данный стандарт призван повысить качество управления деятельностью экономических субъектов за счет сбалансированного применения методов и технологий управленческого учета и выработки релевантной информации при формировании и реализации отдельных элементов бизнес-модели.



Рис. 3.1. Предлагаемая структура разделов корпоративного стандарта «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации»

Считаем, что предложенный порядок структурирования разделов корпоративного стандарта «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации» является наиболее информативным и может использоваться в качестве типового при формировании других стандартов управленческого учета.

В стандарте приводится описание элементов бизнес-модели экономического субъекта, а также состав и методология применения инструментов управленческого учета для целей формирования и реализации отдельных элементов бизнес-модели. Конкретные же методические рекомендации должны учитывать внутри-организационную специфику экономического субъекта и, следовательно, раскрываться в других внутренних документах – корпоративных регламентах.

Поскольку корпоративный стандарт управленческого учета «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации» формируется для целей индивидуального использования, исходя из конкретных целей экономического субъекта, перечень инструментов управленческого учета и методические подходы по выработке той или иной информации в разных хозяйствующих субъектах будут различаться.

Считаем, что с целью более эффективного обеспечения информационных запросов основных групп стейкхолдеров в составе интегрированной отчетности либо в пояснительной записке к финансовой отчетности должен быть введен раздел: «Информация о реализуемой бизнес-модели». Раскрытие такой информации позволит внешним пользователям принимать более обоснованные решения относительно стратегических перспектив взаимодействия с экономическим субъектом, что, в свою очередь, обеспечит аграрный сектор экономики «длинными» инвестиционными ресурсами, которые могут быть направлены на обновление материально-технической базы. В условиях, когда внешним пользователям понятна логика бизнеса и структура создания добавленной стоимости за счет раскрытия основных параметров бизнес-модели, экономический субъект имеет большие шансы на получение инвестиционных ресурсов. Кроме того, отдельные параметры эффективности, инновационности и результативности бизнес-модели могут учитываться при распределении средств государственной поддержки сельскохозяйственных организаций. Наиболее целесообразным нам видится раскрытие в интегрированной отчетности следующих параметров бизнес-модели: миссия, контролируемые бизнес-процессы, наиболее важные индикаторы производственно-



коммерческой деятельности экономического субъекта, а также показатели, характеризующие социальную и экологическую ответственность.

Кризисные процессы в экономике, проявлением которых становится сокращение спроса, высокая инфляция, девальвация, замедление темпов роста валового национального продукта, сокращение доходов, оказывают непосредственное влияние на выбор той или иной бизнес-модели экономического субъекта. Работа на падающих рынках принципиально отличается от поведения экономических субъектов в условиях экономического роста и увеличения спроса на продукцию, прежде всего в концептуальном плане. При этом выбранная бизнес-модель экономического субъекта будет во многом определять порядок использования и непосредственно набор инструментов и методов в системе управленческого учета для выработки необходимой информации. В этой связи нами описаны основополагающие положения двух типов поведения фирмы в условиях необходимости длительного функционирования на падающих рынках (табл. 3.2).

Естественно, типов стратегий и моделей поведения на падающем рынке может быть большое количество. Принципиальной задачей для нас при рассмотрении данного положения явилось проецирование данных типов бизнес-моделей на особенности применения системы управленческого учета в условиях длительного функционирования на падающих рынках.

Менеджмент экономического субъекта при принятии любого решения сталкивается с феноменом неопределенности, которая может быть полной только в условиях, когда не было попыток предвидеть развитие ситуации. В любом случае даже наличие субъективного мнения может оказать помощь при принятии управленческих решений.

Проведенное на данном этапе исследование позволило получить следующие результаты:

- 1.) Сделан вывод о том, что в последние годы сформировалась устойчивая тенденция, согласно которой в современной системе управленческого учета и контроллинга происходит перманентное расширение учетных объектов.

Таблица 3.2

Концептуальные особенности разработки бизнес-модели экономического субъекта  
в условиях длительного функционирования на падающих рынках

Особенность	Тип модели		
	Выживание	Развитие	Рост стоимости компании
1	2	3	4
Суть модели	Консервативная стратегия, ориентированная на удержание рыночных позиций	Более агрессивная стратегия, основанная на постоянной экспансии	Сбалансированная стратегия, направленная на увеличение стоимости компании
Характеристика модели	Стратегия выживания предполагает серьезную конкурентную борьбу за сохранение сокращающихся рынков. В условиях падения эффективности капитала прежнего объема спроса становится недостаточно, чтобы покрывать затраты, а спрос к тому же под влиянием кризисных процессов снижается	Стратегия развития предполагает поиск незанятых рыночных ниш. Главной задачей является развитие сбытовых систем для своей продукции. Рост сбыта должен стимулировать увеличение объемов производства и развитие технологий. Создаваемая система должна обеспечивать постоянный спрос на производимую продукцию	Применяется адаптивная система ценовой политики, целью которой является рост как результативности производства, так и параметров сбыта продукции в условиях «сжимающихся» рынков. Рост стоимости компании может производиться в рамках стратегии слияния/поглощения компаний.
Ключевые цели	Поиск конкурентных преимуществ, сохранение финансовой устойчивости, высвобождение ресурсов для снижения себестоимости	Создание устойчивого спроса на сжимающихся рынках за счет развития сбытовых систем	Повышение рыночной устойчивости и конкурентоспособности, создание стоимости имиджа (стратегический дизайн)
Ключевые технологии в системе управленческого учета	Концепция бережливого производства, теория ограничений Голдратта (Theory of Constraints, TOC), управление «точно в срок» (Just-in-Time), система сбалансированных показателей и показателей эффективности КРІ, создание эффективной резервной системы; кросс ABC-анализ поставщиков;	Система сбалансированных показателей, ориентированная на эффективность сбытовой деятельности; анализ цепочек создания ценностей (Value chain); анализ цепочек поставок сырья и материалов (Supply Chain Management); контентный анализ;	Управление рисками и изменениями (Enterprise risk management / Change management); инструментарий всеобщего управления качеством (Total Quality Management - АВМ); анализ цепочек создания ценностей (Value chain);

Продолжение табл. 3.2

Особенность	Тип модели		
	Выживание	Развитие	Рост стоимости компании
Ключевые технологии в системе управленческого учета	управление неиспользуемой мощностью (Unused capacity); анализ «узких мест»; управление рисками и изменениями (Enterprise risk management / Change management); инструментарий всеобщего управления качеством (Total Quality Management - АВМ); технология снижения затрат без их тотального урезания, а путем оптимизации издержек отдельных бизнес-процессов за счет использования модели TDABC (Time driven activity-based costing), базирующейся на временном носителе затрат, оптимизация методов исчисления себестоимости продукции и др.	кросс ABC-анализ покупателей; поведенческий анализ; бенчмаркинг (benchmarking); анализ каналов продаж; анализ макроэкономических тенденций; анализ показателей заказа, оптимизация заказов, анализ сегментов (районов) сбыта; SWOT-анализ; экспертная оценка факторов внешней среды, а также оценка стратегического климата внешней среды с помощью STEP-анализа; анализ полей бизнеса (Profit Impact of Market Strategies – PIMS); маркетинговый анализ и др.	анализ полей бизнеса (Profit Impact of Market Strategies - PIMS); анализ цепочек поставок сырья и материалов (Supply Chain Management); бенчмаркинг (benchmarking); SWOT-анализ; экспертная оценка факторов внешней среды; STEP-анализ и др.
Способы нивелирования кризисных процессов в экономике	Оптимизация производства, «подстраивание» производственно-технологических процессов под объемы рынков, перераспределение в свою пользу доли падающего рынка за счет его высвобождения; сокращение издержек, связанных с затовариванием складов и простоями оборудования; повышение маневренности производственной деятельности с целью быстрого реагирования на изменения спроса	Сокращение издержек по всем логистическим цепочкам, поиск наиболее эффективных форматов торговли, максимальное сближение с конечным потребителем продукции; общее повышение эффективности внутреннего механизма фирмы с целью удовлетворения запросов отдела сбыта в кратчайшие сроки	Предполагает сокращение производства низкорентабельной продукции; снижение количества вспомогательного персонала; предполагает повышение эффективности производства и сбыта; повышение эффективности генерирования денежных потоков, оптимизация оттоков денежных средств

В этой связи бизнес-модель экономического субъекта рассматривается нами в качестве такового объекта, что, в свою очередь, расширяет пределы практического использования инструментов управленческого учета в рамках кросс-функционального взаимодействия менеджмента (как концепции управления) и управленческого учета (как концепции информационной поддержки управления). В пояснение данного тезиса отметим, что с позиции рассмотрения бизнес-модели в системе стратегического менеджмента данная экономическая категория трактуется, прежде всего, как описание цепочки создания стоимости (описание формулы прибыли). При этом каждое звено цепочки создания стоимости, описываемое при характеристике бизнес-модели, приводит к затратам, создает доходы или использует активы, которые, в свою очередь, являются объектами бухгалтерского учета.

2.) Предложен проект стандарта «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации», адаптированный к деятельности сельскохозяйственных организаций и содержащий описание и методологию применения инструментов управленческого учета с целью выработки релевантной информации для управления элементами бизнес-модели экономического субъекта.

3.) С целью более эффективного обеспечения информационных запросов основных групп стейкхолдеров предложено раскрывать информацию о реализуемой бизнес-модели в составе интегрированной отчетности либо в пояснительной записке к финансовой отчетности в соответствующем разделе.

4.) Работа на падающих рынках принципиально отличается от поведения экономических субъектов в условиях экономического роста и увеличения спроса на продукцию, прежде всего, в концептуальном плане. При этом выбранная бизнес-модель экономического субъекта будет во многом определять порядок использования и непосредственно набор инструментов и методов в системе управленческого учета для выработки необходимой информации. В связи с этим в работе уточнены концептуальные особенности разработки бизнес-модели экономического субъекта в условиях длительного функционирования на падающих рынках в зависимости от типа выбранной стратегии.

### **3.2. Управленческий учет резервной системы экономического субъекта в условиях экономической нестабильности**

Резервирование, как один из объектов антикризисной модели управленческого учета в условиях депрессивного состояния экономики приобретает еще большую важность, детерминируя процесс создания целого комплекса элементов и агрегатов резервной системы, с целью снижения финансово-экономических, корпоративных, производственных и макроэкономических рисков, возникающих вследствие экономической неопределенности. Последняя, в свою очередь, является неотъемлемой чертой финансово-хозяйственной среды экономического субъекта и определяет возникновение того или иного риска. Неопределенность возникает по причине отсутствия информации, позволяющей эффективно реализовывать выбранную экономическим субъектом бизнес-модель, а в некоторых случаях – недостаточной ее релевантности. В значительной степени неопределенность также связана с невозможностью прогнозирования ключевых параметров внешней среды, влияющих на функционирование субмикрорынка экономического субъекта.

Экономические кризисы провоцируют неопределенность в поведении экономических агентов, повышают волатильность спроса на производимую продукцию и приводят к росту инфляции, что требует разработки соответствующих приемов учета, анализа и систематизации информации, способствующей снижению потенциальных финансово-хозяйственных рисков.

На деятельность экономических субъектов оказывают влияние риски различной этиологии (производственные, инвестиционные, финансовые, риски использования некачественного сырья, поломки оборудования и др.). Большинство существующих рисков могут быть снижены за счет создания соответствующих резервов. На рис. 3.2 представлены укрупненные группы потенциальных рисков и резервов, способствующих их снижению.

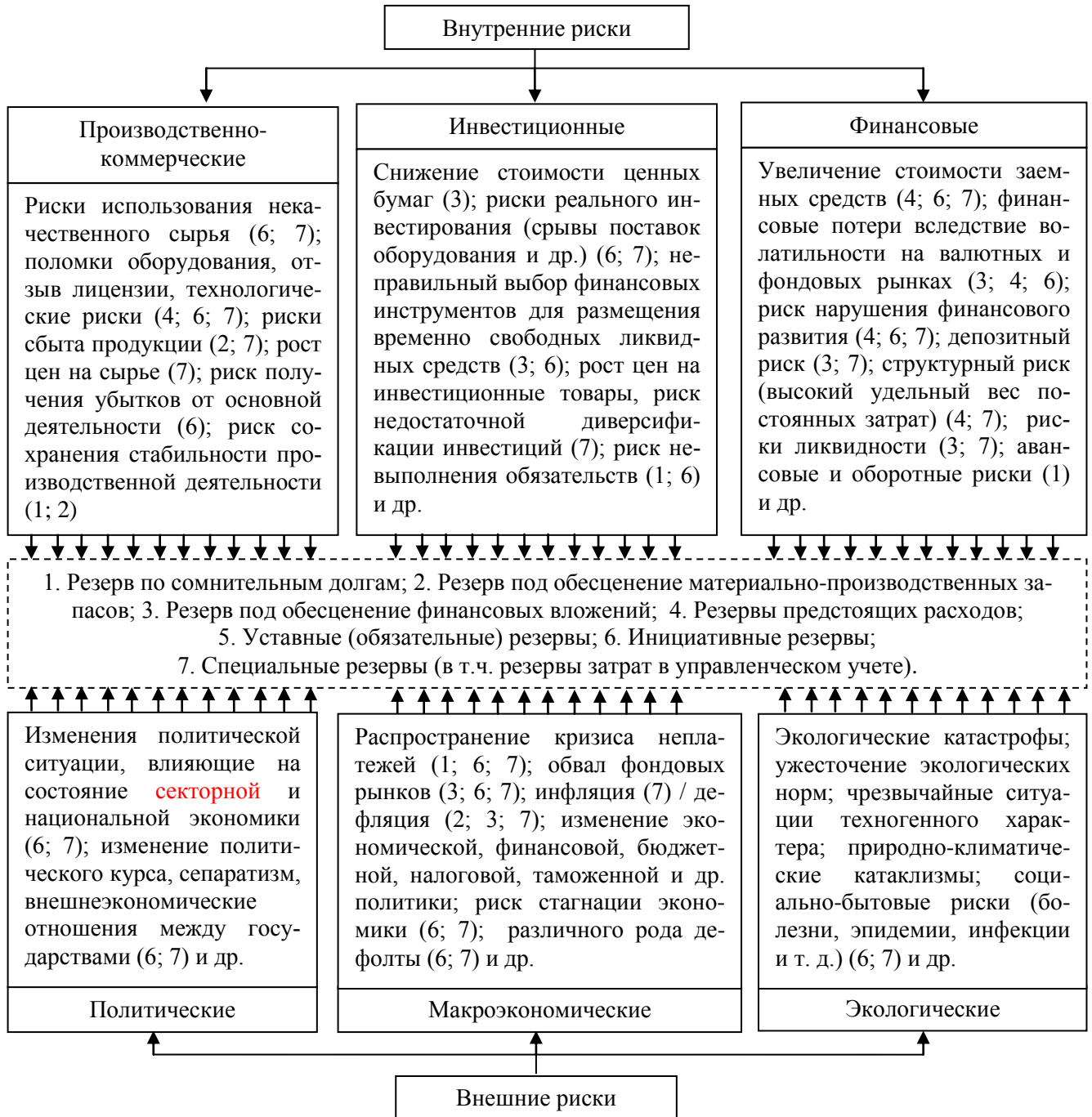


Рис. 3.2. Сопоставление резервов и рисков в рамках формирования резервной системы экономического субъекта

Отечественное законодательство в качестве обязательных резервов выделяет ограниченный их перечень, использование которого не позволяет создать эффективную резервную систему, что вызывает необходимость формирования инициативных и специальных резервов, том числе и в системе управленческого учета.

Изучение сущностного содержания таких дефиниций, как «резерв», «резервная система», «резервирование», в трактовке различных авторов позволило

установить ряд, важных в контексте проводимого исследования закономерностей и положений (приложение 26):

1.) Среди авторов отсутствует единство мнений относительно сущностного содержания экономических категорий «резерв», «резервная система», «резервирование». Целевая установка резервирования также трактуется по-разному: от уточнения оценки отдельных статей бухгалтерского баланса, до механизма повышения надежности экономического субъекта и способности покрытия предстоящих расходов.

2.) Резервная система способствует реализации таких важных учетных принципов, как непрерывность деятельности, осмотрительность и осторожность, особенно актуальных для функционирования экономического субъекта в условиях кризисных процессов.

3.) Существующие трактовки категории «резерв» ориентированы на обобщение всех видов резервов в системе бухгалтерского учета, безотносительно целевых особенностей каждого из них, и рассматриваются с позиции формирования учетной информации для внешних пользователей, что, на наш взгляд, искажает сущностно-смысловое значение данной экономической категории.

4.) Большинство авторов говорят о резервах при определении финансового результата в контексте динамической балансовой теории. При этом отмечается громоздкий характер существующей системы резервирования, целью которой является нивелирование и уравнивание рисков различными способами, что определяет использование большого количества агрегатов и позиций резервного типа и др.

5.) По мнению большинства авторов, сущность политики резервирования заключается в реализации функций мониторинга, учета и оценки внешних рисков функционирования фирмы, в том числе и за счет изучения экзогенной среды. Это, в свою очередь, вызывает спрос на информацию, которая не подлежит сбору, обобщению и регистрации в традиционной системе бухгалтерского учета. В этом контексте повышается роль управленческого учета и др.

б.) За редким исключением, авторы и тем более бухгалтерские стандарты не акцентируют внимания на внутрифирменных экономических преимуществах формирования резервов. На наш взгляд, смысловое содержание данной экономической категории должно позиционироваться в первую очередь с антикризисной политикой экономического субъекта. В этом контексте резервирование – это процесс систематического формирования запаса активов для обеспечения устойчивого функционирования экономического субъекта в условиях эндо- и экзогенной турбулентности путем целевого возмещения ожидаемых затрат и вероятностных убытков.

Отметим, что международными стандартами финансовой отчетности, помимо резервов, образованных за счет нераспределенной прибыли, также выделяются: резерв переоценки основных средств (МСФО (IAS) 16), резерв переоценки иностранной валюты (МСФО (IAS) 21), резерв переоценки нематериальных активов (МСФО (IAS) 38), резерв переоценки финансовых активов (МСФО (IAS) 39), по сути соответствующие составу добавочного капитала в соответствии с РСБУ.

Согласно МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», оценочные обязательства – это задолженность, возникшая вследствие прошлых событий, высоковероятная (более 50 %), но с неизвестным сроком погашения, сумму которой возможно установить достоверно приближенно-расчетным путем. По таким обязательствам формируются резервы. При этом резервом считается обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины [10]. МСФО рассматривает резерв в большей степени как отдельный вид обязательства (оцениваемого, но не условного) и трактуется как «нефинансовое обязательство (non-financial liability)».

В современных условиях рациональный подход к резервам позволяет получить целый ряд учетно-аналитических преимуществ, стимулирующих принятие эффективных управленческих решений, в частности:

– резервы за счет реализации принципа самофинансирования способствуют развитию бизнеса;



- рациональная резервная система позволяет сбалансировать использование расходов в течение отчетного периода, повысить достоверность и качество финансовой отчетности для всех категорий пользователей, предусмотреть негативные явления кризисных процессов в экономике (инфляция, падение производства, падение стоимости ценных бумаг, рост процентных ставок по кредитам и др.);
- резервная система создается с целью снижения рисков потери финансовой устойчивости под воздействием внутренних и внешних факторов и служит своеобразной «подушкой безопасности» в неблагоприятных условиях;
- резервная система выступает механизмом покрытия убытков и страхования рисков, реализуя тем самым защитную функцию в системе менеджмента;
- резервная система создает благоприятную среду для работы микроэкономических звеньев экономического субъекта за счет сопротивляемости к кризисным факторам, что повышает стабильность его функционирования;
- резервная система способствует развитию производства, расширению рынков сбыта, а также решению социальных и экологических задач при использовании наступательной тактики выхода из кризиса. В свою очередь, при использовании защитной тактики резервная система способствует сохранению имеющейся доли рынка;
- «обесцененные деньги вытесняют хорошие активы, а использование счетов учета резервов является признаком реальности отчетности и имущественного состояния» [89];
- резервы способствуют идентификации и последующему снижению рисков финансово-хозяйственной деятельности, а также выступают важным элементом системы контроля экономического субъекта, в чем и состоит двойственность функций резервирования и др.

В то же время на практике далеко не все экономические субъекты полноценно используют инструментарий резервирования в своей деятельности. Отметим, что потенциал использования резервной системы зачастую ограничивается реализацией только оценочной или регулирующей функции путем создания резервов по сомнительным долгам, резервов под обесценение финансовых вложе-

ний и резервов под снижение стоимости материально-производственных запасов (МПЗ). Помимо этого, некоторыми организациями реализуется также учетно-распределительная функция путем создания резервов предстоящих расходов.

При этом в отечественной практике фактически отсутствует опыт формирования резервов по обеспечению обязательств (по защите экономического субъекта в целом, перед бюджетом и внебюджетными фондами, перед третьими лицами), которые в условиях кризисных процессов в экономике являются более актуальными. При наличии резервов обязательств и активов резервы затрат не формируются даже в управленческом учете. Дефицитный характер исследований в данной области актуализирует развитие такого направления, как резервное бюджетирование.

Среди факторов, сдерживающих применение системы резервирования в отечественной учетной практике можно выделить следующие:

1. Резервный капитал формируется из средств прибыли после уплаты налогов, то есть из средств собственников, что свидетельствует об отсутствии институциональных условий для долгосрочного устойчивого сбалансированного развития экономических субъектов, когда риски нарушения обязательств незначительны. Минимизация неопределенности и риска в этих условиях может быть достигнута за счет формирования резервов из средств прибыли до уплаты налогов, что со стороны государства явилось бы предпосылкой для создания комплексной системы финансово-экономических отношений, с пониженными рисками неплатежей и потенциального снижения финансовой безопасности.

2. Несмотря на повышение уровня безопасности экономического субъекта, процесс резервирования приводит к существенному оттоку финансовых ресурсов, снижая инвестиционную активность и потенциал операционной деятельности, поскольку после формирования всех оценочных резервов прибыль экономического субъекта снижается; извлечение прибыли также нарушает ход воспроизводственного процесса, ухудшает показатели ликвидности экономического субъекта, снижает величину дивидендов и других выплат собственникам.

3. Использование резервов сопряжено с многочисленностью особенностей учета, сложностью его методологии и отсутствием стимулов среди работников учетно-аналитических служб к экономическим нововведениям; кроме того, разработка инструментария управленческого учета резервной системы требует дополнительных материальных и временных вложений.

4. Не создавая резервов, менеджмент искусственно завышает стоимость экономического субъекта, вольно или невольно вводя в заблуждение инвесторов и кредиторов.

5. Существует явная нормативно-методическая ограниченность вопросов формирования резервов, выражающаяся в отсутствии унифицированных методик определения величины резерва, его последующего использования и оценки эффективности резервной системы экономического субъекта в целом, что требует разработки соответствующих инструментов в системе управленческого учета, однако этот процесс в отечественной практике достаточно инертен.

6. Формирование резервов повышает трудоемкость работы бухгалтера-аналитика, поскольку разработка соответствующих документов в системе управленческого учета, а также инвентаризация, проведение контрольных мероприятий и оценка эффективности реализации резервной политики являются достаточно трудоемкими, требующими привлечения как дополнительных сторонних, так и внутренних специалистов и экспертов (оценщики, юристы, маркетологи и др.). Также использование резервов провоцирует появление разниц в бухгалтерском и налоговом учете и др.

Проведенный экспертный опрос мнений бухгалтеров сельскохозяйственных организаций<sup>1</sup> показал, что в качестве основного фактора, сдерживающего развитие резервной системы, выделяется «отсутствие четкой нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету формирования и использования резервов», на втором месте выделен такой фактор, как «непризнание отдельных резервов в качестве расходов в контексте налогообложения прибыли» (табл. 3.3).

---

<sup>1</sup> Методика проведения экспертного опроса раскрыта во второй главе исследования

Результаты экспертного опроса по идентификации факторов, сдерживающих развитие резервной системы

Анketируемый параметр	Результативное место фактора	Средняя сумма баллов	Общая сумма баллов	Удельный вес значимости фактора, %
Желание сблизить бухгалтерский и налоговый учет резервов	3	3,4	62	28,7
Нежелание руководства извлекать финансовые средства для создания резервов	4	5,1	91	42,1
Отсутствие четкой нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету формирования и использования резервов	1	1,6	29	13,4
Нежелание увеличивать трудоемкость учетных процедур	6	7,2	129	59,7
Непризнание отдельных резервов в качестве расходов в контексте налогообложения прибыли	2	1,7	31	14,4
Отсутствие принципа обязательности формирования резервов	5	6,2	112	51,9
Недостаточная методическая проработанность вопросов формирования резервов	8	8,2	148	68,5
Недостаточная квалификация работников бухгалтерии	11	11,1	199	92,1
Консерватизм бухгалтерской службы в отношении внедрения новых инструментов учетно-аналитической работы	7	7,3	132	61,1
Отсутствие методики оценки эффективности функционирования резервной системы	10	10,7	193	89,4
Отсутствие активов, подлежащих обесценению, по которым формируются резервы	9	9,9	178	82,4
Другие факторы	12	11,6	209	96,8
Итого	x	12	216	100,0

В целом по всей совокупности сельскохозяйственных организаций Ставропольского края (по данным Министерства сельского хозяйства Ставропольского края) величина резервного капитала в отчетном году составила 7377720 тыс. руб., что выше уровня 2011 г. на 74,3 % (табл. 3.4).

В структуре собственных источников средств резервный капитал в отчетном году составляет 7,34 %, что несколько ниже уровня 2011 г., в структуре же всех активов – 3,96% в отчетном году, к тому же резервный капитал существенно ниже величины уставного капитала, что свидетельствует об инертном использо-

вании системы резервирования как механизма страхования и нивелирования риска в сельскохозяйственных организациях Ставропольского края.

Резервирование для отечественных бизнес-единиц не является инструментом снижения рисков в кризисных условиях и способом реализации принципа осмотрительности во многом из-за того, что в системе бухгалтерского финансового учета данный инструмент полностью не раскрывает своих преимуществ.

На наш взгляд, в кризисных условиях данный инструмент является в большей степени инструментом управленческого учета. В обосновании данной позиции отметим, что в качестве общепризнанных объектов управленческого учета специалистами признаются доходы и расходы, прибыли и убытки. В свою очередь, прибыль является основным источником создания резервной системы. В этом контексте в кризисных условиях она является элементом системы объектов управленческого учета.

Таблица 3.4

Состав собственного капитала сельскохозяйственных организаций Ставропольского края, тыс. руб.

Показатель	2011	2012	2013	2014	2015	2015 в % к 2011
Уставный капитал	7444668	8276653	9525139	11901875	12978246	174,3
Переоценка внеоборотных активов	1635187	1786875	1941651	1897980	1860131	113,8
Добавочный капитал	4014983	3641150	4820578	4720852	6482875	161,5
Резервный капитал	4426602	5076306	5701239	6503898	7377720	166,7
Нераспределенная прибыль	31643620	35977797	40932631	52209891	71820813	в 2,3 раза
Итого собственных источников средств	49165050	54758627	62921079	77234342	100501734	в 2 раза
Всего источников средств	97483139	112156629	127083405	147900488	186388898	191,2
Удельный вес резервного капитала в составе собственных средств, %	9,00	9,27	9,06	8,42	7,34	81,6
Удельный вес резервного капитала в составе всего активов, %	4,54	4,54	4,53	4,49	3,96	87,2

В кризисных условиях зачастую определить величину резерва (например, резерва по сомнительному долгу) невозможно без получения прогнозной информации относительно развития той или иной экономической ситуации, влияния инфляционных процессов или валютных котировок на ту или иную хозяйствен-

ную операцию, а, как известно, такая информация выходит за рамки бухгалтерского учета. В этой связи резервирование в условиях кризисных процессов трактуется нами как объект управленческого учета.

Для сельскохозяйственных организаций, функционирующих в условиях ярко выраженной сезонности производственного процесса, ввиду воздействия природных факторов и биологических процессов резервирование помимо содействия осуществлению определенных управленческих процедур, ориентированных на снижение риска финансово-хозяйственной деятельности, позволяет сбалансировать денежные потоки и является способом накопления источников формирования определенных затрат или же возмещения убытков.

Объективизация резервов в управленческом учете предполагает создание транспарентного информационного пространства, являющегося базой для принятия решений в условиях экономического кризиса. Резервирование позволяет аккумулировать средства в резервах, что обеспечивает повышение финансовой устойчивости экономического субъекта за счет корректировки учетной информации или равномерного включения затрат в себестоимость продукции, работ, услуг.

В кризисных условиях наличие эффективной системы резервирования обеспечивает необходимую устойчивость финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта за счет постановки на учет целого комплекса агрегатов резервной системы. Рассмотрим особенности резервной политики в кризисных условиях:

1. В нестабильных экономических условиях требуется переоценка активов и последующее изменение их стоимости с целью нивелирования фактора инфляции. Достаточно эффективной мерой также является создание специального резерва, нивелирующего риск инфляционных или дефляционных процессов, увеличивающих или снижающих стоимость активов соответственно.

2. Финансовый кризис, в первую очередь, проявляется в падении котировок на фондовой бирже, что повышает значимость резервной защиты вложений в ценные бумаги.

3. Диагностика дебиторской задолженности и идентификация сомнительных долгов должна проводиться перманентно, но в кризисных условиях, когда существует высокая вероятность роста неплатежей, данные риски усиливаются и требуют создания резервной защиты.

4. Одним из основных кризисных факторов, латентно воздействующих на финансовое состояние экономических субъектов, является гиперинфляция. Она приводит к обесценению стоимости ликвидных активов и существенно искажает данные финансовой отчетности, причем чем дольше активы находятся на балансе экономического субъекта, тем в большей степени они подвержены влиянию рыночной конъюнктуры. В отношении товарно-материальных ценностей и финансовых вложений данный риск может быть нивелирован созданием оценочных резервов лишь в части их обесценения. Чем дольше срок их хранения, тем выше риск порчи и морального устаревания. При этом риск снижения реальной стоимости ликвидных средств в системе оценочных резервов не учитывается.

5. Некоторые риски не могут быть нивелированы созданием тех или иных резервов, к тому же чрезмерная нагрузка резервной системы на финансовые результаты дает обратный эффект, когда вместо повышения надежности экономического субъекта снижается его устойчивость. В этом контексте особое значение приобретают операции хеджирования, страхования, гарантийного обслуживания.

Говоря о многообразии используемых резервов, отметим, что они, как правило, дифференцируются по принципу покрытия убытков, но при этом существуют и иные классификационные основания:

- по источнику образования (образованные за счет средств чистой прибыли, прибыли до налогообложения; за счет себестоимости продукции либо за счет изменения стоимости активов или обязательств);

- по источнику трансформационных процессов в экономике (резервы, направленные на снижение внешних и внутренних угроз);

- по типам воздействующих рисков (резервы, снижающие социально-экономические, политические, технологические, экологические, производственно-коммерческие, инвестиционные, финансовые или макроэкономические риски);

- в зависимости от функционального назначения (резервы, предназначенные для развития экономического субъекта; резервы социально-экономического характера; резервы, ориентированные на поддержание стабильности финансово-хозяйственной деятельности и предотвращение кризисных явлений);
- по длительности использования (краткосрочные и долгосрочные);
- по степени влияния на статьи баланса (резервы, представленные самостоятельными статьями (резервный капитал), резервы, корректирующие значение соответствующей статьи баланса (оценочные резервы: резерв по сомнительным долгам, резерв под обесценение материально-производственных запасов, резерв под обесценение финансовых вложений));
- по сложности идентификации (скрытые и явные);
- по обязательности формирования (резервы, создаваемые в соответствии с законодательством или учредительными документами; инициативные; специальные (создаются из средств чистой прибыли организации под определенные риски));
- по отношению к отчетному периоду (текущие резервы и резервы предстоящих расходов) и др.

В отечественном законодательстве проблематика методического обеспечения формирования резервов в системе финансового учета проработана фрагментарно, это вызывает необходимость разработки соответствующих методик в рамках управленческого учета, в особенности в части расчета величины отчислений в формируемые резервы. Рассмотрим резервы, применяемые в системе финансового учета. В российской учетной практике принято создавать три группы резервов:

1.) **Оценочные резервы** – применяются для уточнения балансовой оценки отдельных активов. К ним относятся: резерв по сомнительным долгам; резерв под снижение стоимости материальных ценностей; резерв под обесценение финансовых вложений. Главной целью формирования подобных резервов является страхование рисков. Оценочные резервы олицетворяют рыночный подход к методике бухгалтерского учета, позволяя более точно оценивать активы, капитал и обязательства экономического субъекта. В балансе сумма активов указывается за выче-



том стоимости созданных оценочных резервов. Рассмотрим порядок определения величины резерва по сомнительным долгам (рис. 3.3).

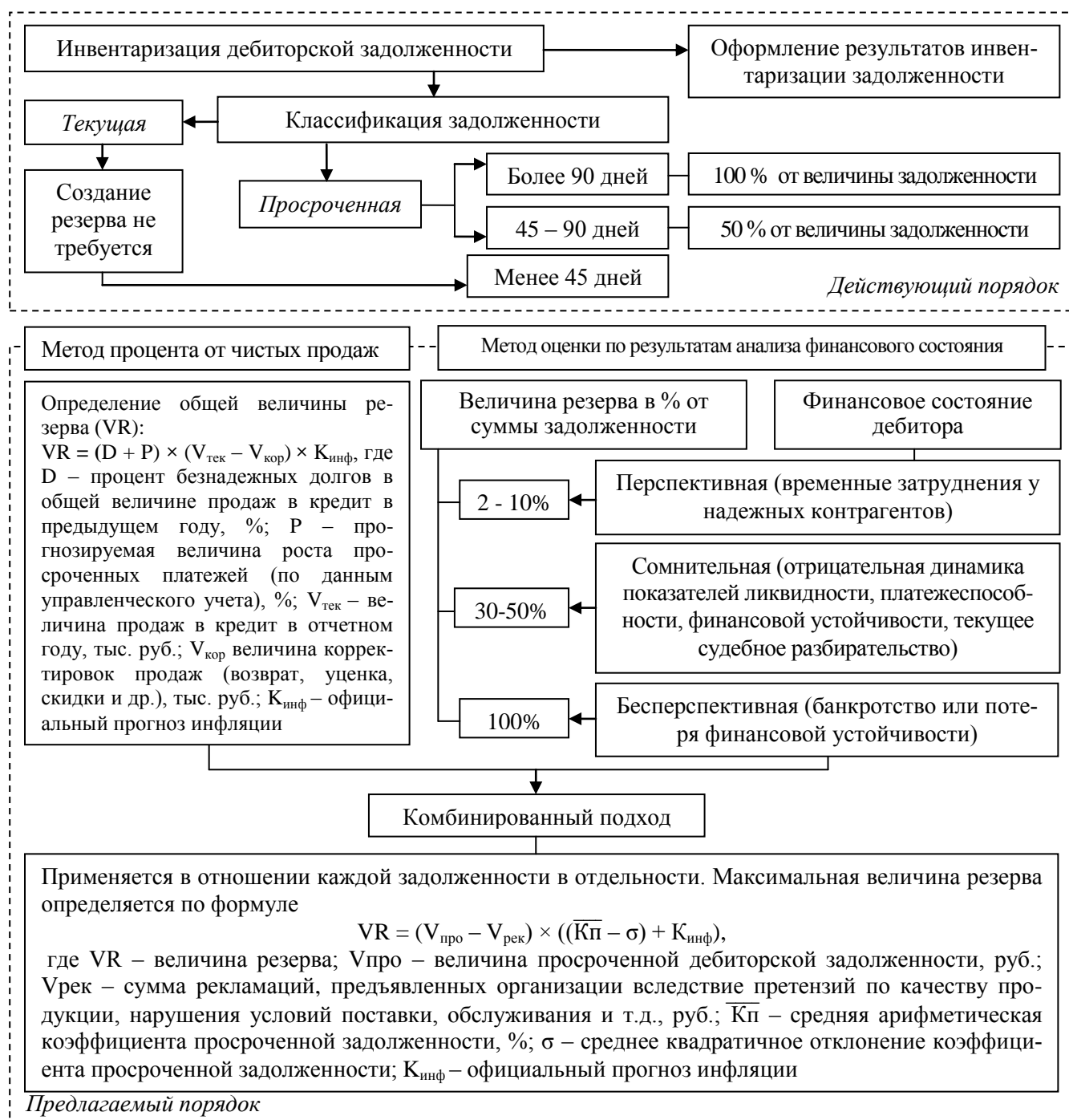


Рис. 3.3. Порядок формирования резервов по сомнительным долгам

Для сельскохозяйственных организаций, широко использующих механизм продажи продукции в кредит, возникновение убытков по сомнительным долгам является системным, при этом зачастую инвентаризация, учет и анализ данных долгов проводятся неэффективно. К тому же в кризисный период подобные убытки существенно увеличиваются, в связи с этим порядок определения величины

резерва в зависимости от количества дней просрочки платежа должен быть усовершенствован. Так, на наш взгляд, в условиях явных стагнационных процессов в экономике в организации целесообразно начислять резерв по сомнительным долгам еженедельно.

Делать это рекомендуется с применением метода начисления резерва по отчету о прибылях и убытках, в соответствии с которым рассчитывается величина расхода на покрытие сомнительных долгов как процент от чистых продаж в кредит в каждом отчетном периоде [90]. Данная величина корректируется на прогнозируемый процент роста просроченных платежей (по данным управленческого учета). Ежемесячное или еженедельное начисление резерва необходимо в силу того, что в условиях экономического кризиса ситуация с платежами между контрагентами меняется очень быстро, внешние факторы по-разному влияют на совокупную величину сомнительного долга. В этих условиях прогнозирование на месяц вперед будет более точным, чем на год вперед.

В то же время отметим, что отечественное законодательство рекомендует определять резерв исходя из особенностей каждого долга в отдельности. Для этих целей применяется метод оценки по срокам оплаты, который является подходом, основанным на балансе. Он предполагает, что в результате производственно-коммерческой деятельности какая-то часть дебиторской задолженности не будет оплачена, в отличие от описанного ранее способа, при этом определенная часть выручки в результате воздействия негативных факторов не будет получена. На наш взгляд, при использовании метода оценки по срокам оплаты необходимо анализировать финансовое состояние дебитора, опираясь на профессиональное суждение бухгалтера, а не отталкиваться лишь от количества дней просрочки платежа. В данной связи достаточно целесообразным видится подход, базирующийся на использовании комбинации двух методов, когда максимальная величина задолженности определяется в отдельности по каждому дебитору, но на основании специального расчета.

Так, согласно данным таблицы 3.5, максимальная величина резерва по сомнительным долгам составит 11346,9 руб.:  $VR = (V_{\text{про}} - V_{\text{рек}}) \times ((\overline{Kп} - \sigma) + K_{\text{инф}}) = (32700 - 0) \times ((0,28 - 0,052) + 0,119 = 11346,9 \text{ руб.})$ .

Таблица 3.5

## Расчет максимальной величины резерва по сомнительным долгам

Показатель	Наблюдаемый временной период			
	1	2	3	4
Сумма просроченной дебиторской задолженности ( $V_{\text{про}}$ ), руб.	28550	24300	32700	32700
Выручка от продажи продукции (в кредит), руб.	92008	120500	107200	107500
Коэффициент просроченной задолженности ( $K_{\text{п}}$ )	0,310	0,202	0,305	0,304
Объем рекламаций в отношении данного контрагента ( $V_{\text{про}}$ ), руб.	0	0	0	0
Среднее арифметическое коэффициента просроченной задолженности ( $\overline{Kп}$ )	0,280			
Среднее квадратичное отклонение коэффициента просроченной задолженности ( $\sigma$ )	0,052			
7. Официальный прогноз инфляции ( $K_{\text{инф}}$ )	0,119			

Полученная величина составляет около 34 % от суммы всей задолженности, именно на данную величину будет покрыт сомнительный долг.

Еще одним фактором риска в условиях кризисных процессов является обесценение финансовых вложений, которые, являясь высоколиквидным активом, занимают высокую долю активов в современных компаниях. В соответствии с п. 38 ПБУ19/02 «Учет финансовых вложений» «при возникновении ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений, по которым не определяется рыночная стоимость».

Такая проверка производится по всем финансовым вложениям организации, по которым наблюдаются признаки их обесценения. В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений» [5]. Порядок создания данного резерва представлен на рис. 3.4.

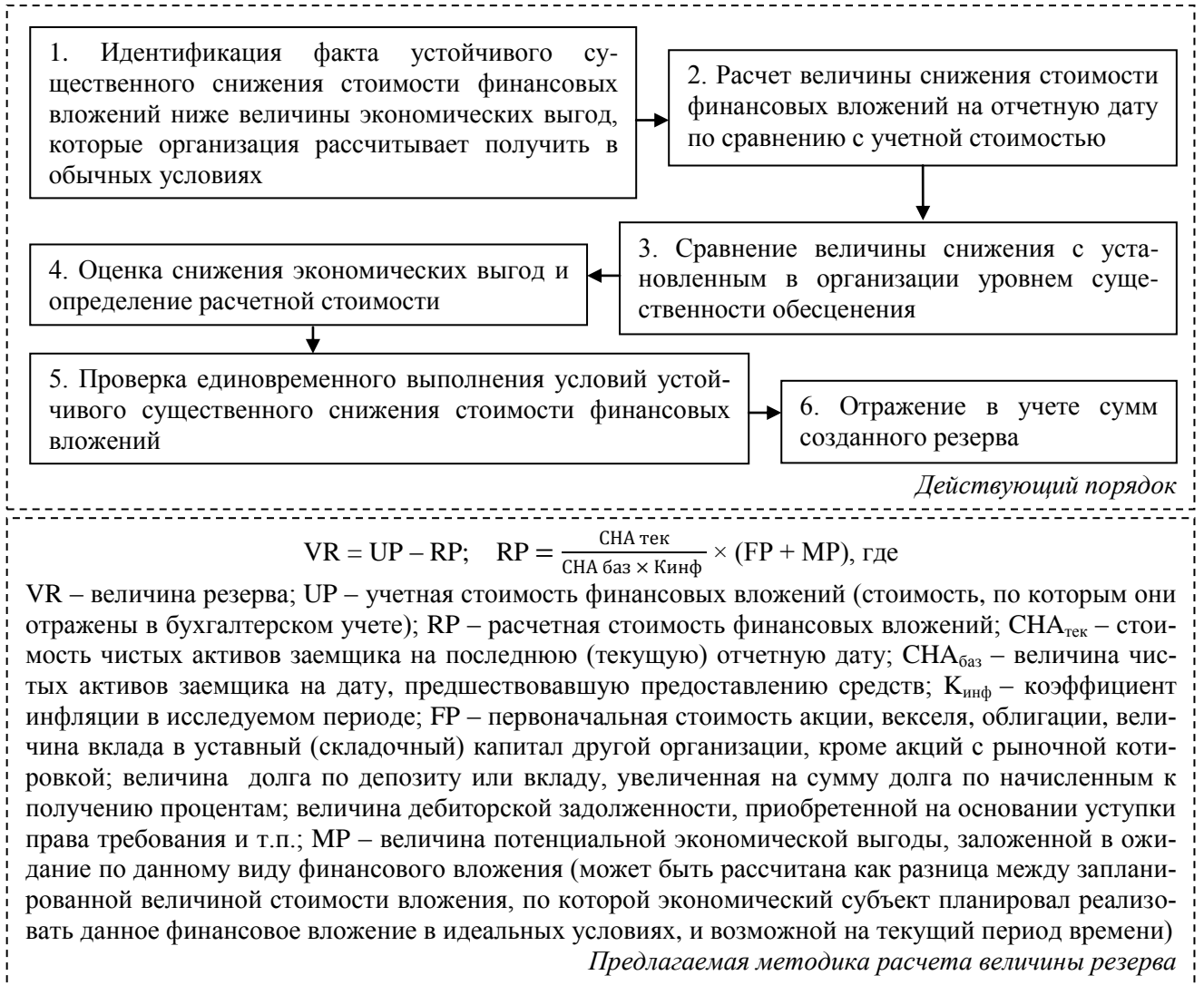


Рис. 3.4. Порядок формирования резервов под обесценение финансовых вложений

Мы предлагаем расчетную величину стоимости финансовых вложений определять на основании соотношения величины чистых активов в отчетном и базисном периоде, причем величина стоимости чистых активов заемщика на дату, предшествовавшую предоставлению средств, должна быть скорректирована на коэффициент инфляции, что позволяет получить более достоверную информацию при расчете величины резерва. Порядок расчета величины резервов под обесценение финансовых вложений в рамках предлагаемого подхода представлен в табл. 3.6.

Всю информацию о величине сформированного, использованного, скорректированного резерва под обесценение финансовых вложений необходимо раскрывать в пояснительной записке организации.

2.) Резервы предстоящих расходов – являются добровольными и формируются для равномерного включения расходов на продажу и производство, их ис-

пользование способствует повышению сбалансированности денежных потоков в течение года.

Таблица 3.6

Пример расчета величины резерва под обесценение финансовых вложений

Показатель	Условное обозначение	Значение в отчетном периоде
1. Учетная стоимость финансовых вложений, руб.	UP	120000
2. Стоимость чистых активов заемщика на последнюю (текущую) отчетную дату, руб.	СНА <sub>тек</sub>	12273540
3. Величина чистых активов заемщика на дату, предшествовавшую предоставлению средств, руб.	СНА <sub>баз</sub>	14870320
4. Коэффициент инфляции в исследуемом периоде, %	К <sub>инф</sub>	19
5. Запланированная величина стоимости вложения, по которой экономический субъект планировал реализовать данное финансовое вложение в идеальных условиях, руб.		150000
6. Величина потенциальной экономической выгоды, заложенной в ожидание по данному виду финансового вложения, руб.	MP	30000
7. Расчетная стоимость финансовых вложений, руб.	RP	104038,44
8. Величина резерва, руб.	VR	15961,56
$RP = \frac{СНА_{тек}}{СНА_{баз} \times К_{инф}} \times (FP + MP) = \frac{12273540}{14870320 \times 1,19} \times (120000 + 30000) = 104038,44;$ $VR = UP - RP = 120000 - 104038,44 = 15961,56.$		

На счете 96 «Резервы предстоящих расходов» отражается величина: резерва на покрытие расходов, связанных с предстоящей оплатой отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работникам организации; резервы, связанные с выплатой ежегодного вознаграждения за выслугу лет; резервы по производственным затратам, связанным с подготовительными работами в связи с сезонным характером производства; резервы, связанные с покрытием расходов по ремонту основных средств; резервы предстоящих затрат по рекультивации земель и осуществлению иных природоохранных мероприятий; резервы, связанные с покрытием расходов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

В этой же группе выделяются резервы по условным фактам хозяйственной деятельности. Данные резервы формируются в обязательном порядке в случае наступления соответствующих событий, признаваемых условными фактами хозяйственной деятельности.

Пункт 5 ПБУ 8/10 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [2] определяет, что оценочное обязательство признается в бух-

галтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий: «у экономического субъекта существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий его хозяйственной жизни, исполнения которой он не может избежать; уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно; величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена».

3.) Уставные – это резервы, которые создаются в соответствии с законодательством и учредительными документами (резервный капитал). Они формируются за счет средств нераспределенной прибыли для покрытия возможных убытков либо для выкупа акций, погашения облигаций экономического субъекта и не могут использоваться на иные цели. Для акционерных обществ создание такого резерва является обязательным (не менее 5 % от уставного капитала за счет чистой прибыли) и свидетельствует о реализации принципа непрерывности деятельности.

4.) Специальные резервы – формируются в системе управленческого учета. Они призваны снизить риски производственной деятельности, вызванные специфическими отраслевыми условиями функционирования экономического субъекта с целью повышения его финансовой устойчивости.

Отметим, что в настоящее время эффективное управление рисками обесценения активов отечественных организаций ограничивается существующей нормативно-правовой базой. Большинство активов экономического субъекта не защищены возможностью создания резерва. В этой связи нами предлагается создание специального резерва в системе управленческого учета – резерва под изменение стоимости активов. Формироваться такой резерв может посредством использования прибыли экономического субъекта, что, в свою очередь, обуславливает необходимость создания специального счета для аккумуляции информации о величине отвлеченной прибыли отчетного года (счет 87 «Отвлеченная прибыль отчетного года»). Величину отчислений в резерв предлагается рассчитывать на основании коэффициента вариации стоимости соответствующего актива:

$$V = \frac{\sigma}{\langle \mu \rangle} \times 100,$$

где  $V$  – коэффициент вариации цены;  $\sigma$  – среднее квадратичное отклонение;  $\langle y \rangle$  – средняя арифметическая величина стоимости соответствующего актива.

В свою очередь, среднее квадратичное отклонение рассчитывается по формуле:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (y_i - \langle y \rangle)^2}{n-1}},$$

где  $n$  – количество значений, используемых в расчете;  $y_i$  – величина критерия волатильности в источнике с номером  $i$ .

Если значение коэффициента вариации цены превысит 30 %, то это является свидетельством высокой волатильности стоимости актива и вызывает необходимость создания соответствующего резерва в объеме, равном фактическому значению коэффициента.

Критерием оценки волатильности активов при этом будут являться:

1) для денежных средств в отечественной валюте – коэффициент дефляции, который искажает балансовую стоимость денег в сравнении с реальной. Отметим, что в условиях высокой дефляции покупательная способность денег существенно изменяется. В условиях, когда организация в начале года аккумулирует ликвидные средства на счетах в размере около 5 % от стоимости активов с целью повышения платежеспособности и ликвидности баланса, она хочет и в конце года иметь на счетах 5 % ликвидных средств от величины стоимости активов;

2) для денежных средств в иностранной валюте – котировки на валютной бирже по отношению к наиболее стабильным валютам;

3) для котируемых на фондовой бирже ценных бумаг – их рыночная цена в рамках определенного диапазона времени;

4) для материально-производственных запасов – рыночная цена актива (например, котировки зерна на товарных биржах).

В управленческом учете создание резерва под изменение стоимости активов будет отражено записью:

Дебет счета 87 «Отвлеченная прибыль отчетного года»

Кредит счета 82 «Резервный капитал»

На величину использования средств резерва будет составлена запись:

Дебет счета 82 «Резервный капитал»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»

На величину корректировочных записей в сторону увеличения:

Дебет счета 87 «Отвлеченная прибыль отчетного года»

Кредит счета 82 «Резервный капитал»

На величину корректировочных записей в сторону уменьшения будет составлена аналогичная запись методом «красное сторно». Списание средств в резерв за счет нераспределенной прибыли отчетного года будет отражено по кредиту счета 87 «Отвлеченная прибыль отчетного года» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Получение сведений о каждом виде риска и резервов призвана обеспечить эффективная система субсчетов (приложение 27).

В данной части исследования мы коснулись в основном резервов, формируемых в системе бухгалтерского учета, их более подробная характеристика приведена в приложении 28. Данные резервы за счет информации, вырабатываемой в системе управленческого учета, позволят снизить некоторые риски финансово-хозяйственной деятельности в тех организациях, которые не внедрили полноценную систему управленческого учета. В дальнейшем резервная политика рассматривается нами исключительно как инструмент управленческого учета и реализуется посредством механизма резервного бюджетирования.

Для отражения агрегатов резервной системы на практике отдельные экономические субъекты используют различные механизмы, в частности счета, забалансовые счета, управленческий учет, аналитические позиции, бухгалтерский инжиниринг, стратегический учет и др.

На рис. 3.5 представлены элементы резервной политики экономического субъекта в системе управленческого учета, позволяющие вырабатывать информацию для принятия решений относительно целесообразности и способа резервирования. Управленческий учет резервной системы экономического субъекта позволяет эффективно управлять как внутренними, так и внешними угрозами потери финансовой устойчивости.



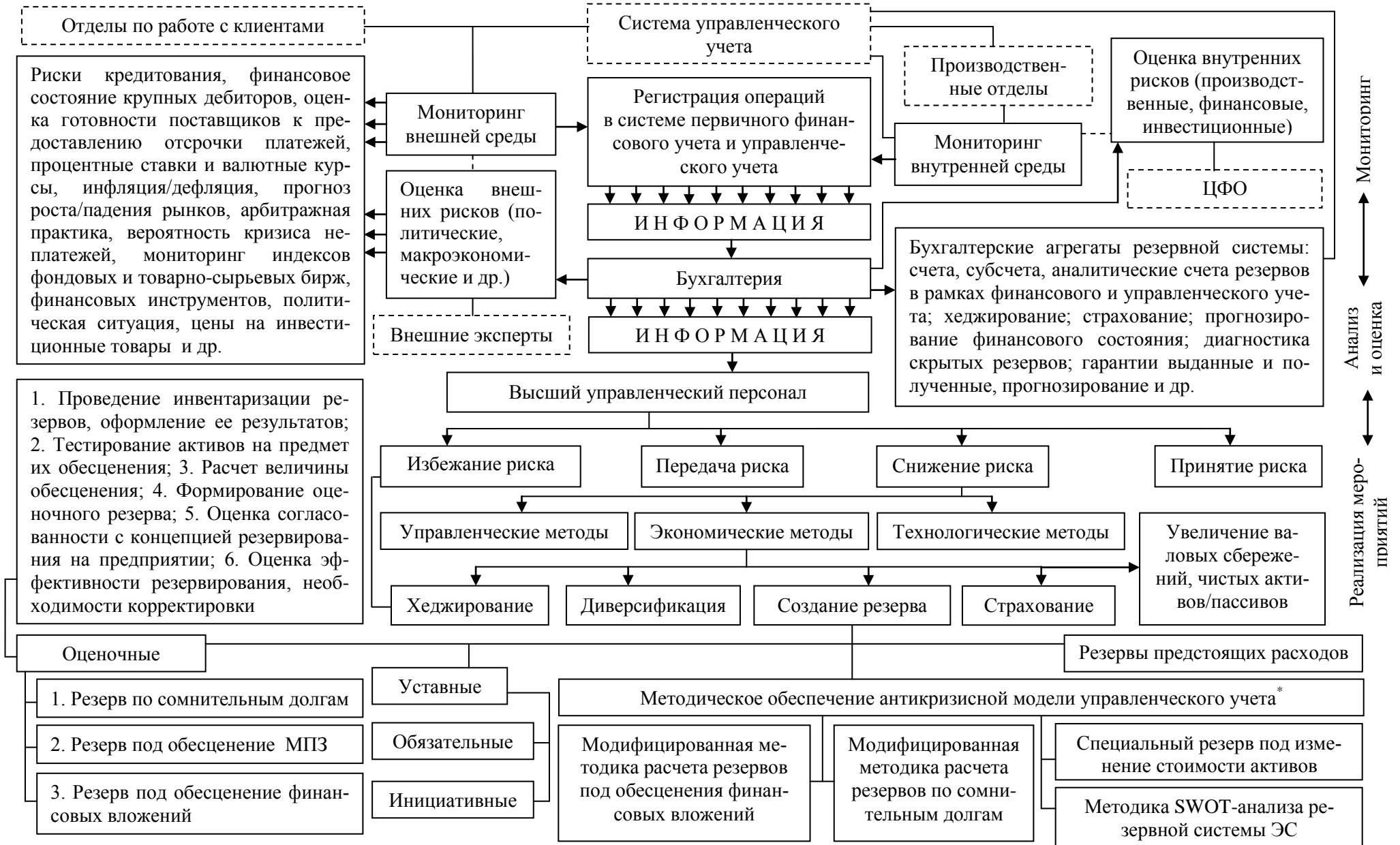


Рис. 3.5. Элементы резервной политики экономического субъекта в системе управленческого учета

Методическое обеспечение антикризисной модели управленческого учета в части формирования резервной политики экономического субъекта представлено модифицированными автором методиками расчета резервов под обесценение финансовых вложений и резервов по сомнительным долгам, а также предложенной методикой формирования специального резерва под изменение стоимости активов. Далее в исследовании для целей инструментального обеспечения антикризисной модели управленческого учета необходимо разработать методику оценки способности резервного комплекса экономического субъекта снижать риски.

В процессе исследования нами сформирована методическая основа для проведения контрольно-аналитических действий по диагностике резервной системы экономического субъекта с использованием инструментария SWOT-анализа. Методика SWOT-анализа рассматривается как механизм контроля за состоянием резервной системы в условиях кризисных процессов в экономике и в этом контексте применяется по новому назначению. Для этого экспертным путем, а также посредством оценки эффективности резервной политики реально действующих организаций Ставропольского края была сформирована система тестовых индикаторов, максимально адаптированная к функционированию в условиях кризиса неплатежей, высокой волатильности спроса на продукцию, инфляции и других проявлений кризисных ситуаций (приложение 29).

Положительный эффект от применения SWOT-анализа резервной системы экономического субъекта состоит в том, что тестовые индикаторы (всего 64 индикатора) максимально приближены к оценке в условиях кризисных явлений в экономике, содержат как объективные количественные индикаторы, так и качественные для тех случаев, когда невозможно количественно оценить эффективность резервной политики, охватывают различные аспекты резервирования и потенциальных рисков. Кроме того, тестовые индикаторы предполагают оценку не только статичного состояния резервного комплекса, но и динамику изменения агрегатов резервной системы в сравнении с базисным периодом.

Диапазон оцениваемых критериев позволяет комплексно оценивать состояние резервной системы, их состав и взаимосвязь являются отличительной особен-

ностью методики. В качестве ключевых групп тестовых индикаторов нами предложены: уровень нагрузки резервной системы на результаты финансово-хозяйственной деятельности; обоснованность определения величины резервов; страховая величина собственных средств; отношение стоимости актива к величине резерва, сформированного для предотвращения его обесценения; уровень защищенности активов от обесценения; резервная обеспеченность прибыли; уровень резервной нагрузки и другие. Предложенный подход диагностирует эффективность систематической работы над снижением рисков воздействия кризисных ситуаций на функционирование экономического субъекта.

По результатам проведения SWOT-анализа резервной системы экономического субъекта предполагается формирование перечня мероприятий для снижения угроз и реализации сильных сторон резервного комплекса. Информацией для проведения такой оценки преимущественно являются данные управленческого учета.

В зависимости от интервального значения баллов формируется итоговая оценка эффективности резервного комплекса экономического субъекта (табл. 3.7).

Таблица 3.7

Интегральная оценка результатов SWOT-анализа эффективности резервной системы экономического субъекта

Группа	Интервальное значение (баллов)	Лингвистическое обозначение	Интервальное значение (баллов)	Характеристика развития системы резервирования
Сильные стороны (Strengths)			Слабые стороны (Weakness)	
А	20 – 30	Максимальная развитость	0 – (-10)	Идентифицирована эффективная резервная система, сильные стороны которой нивелируют имеющиеся недостатки
В	10 – 20	Средняя развитость	(-10) – (-20)	Сильные и слабые стороны сбалансированы, но резервный комплекс не покрывает всей совокупности рисков в условиях экономического кризиса
С	0 – 10	Минимальная развитость	(-20) – (-30)	Резервная система неэффективная, экономический субъект обладает минимальной степенью защиты от потенциальных рисков в условиях кризиса
Группа	Интервальное значение (баллов)	Лингвистическое обозначение	Интервальное значение (баллов)	Характеристика развития системы резервирования

Группа	Интервальное значение (баллов)	Лингвистическое обозначение	Интервальное значение (баллов)	Характеристика развития системы резервирования
Возможности (Opportunities)			Угрозы (Threats)	
D	20 – 30	Максимальные возможности	0 – (-10)	Сформированная резервная система нивелирует существенное количество рисков в условиях кризиса
E	10 – 20	Средние возможности	(-10) – (-20)	Экономический субъект способен предотвратить отрицательное влияние кризисной ситуации за счет возможностей имеющегося резервного комплекса
F	0 – 10	Минимальные возможности	(-20) – (-30)	Возможности резервной системы минимальны, что не позволяет снизить риски в условиях кризиса

В качестве классификационного признака для интервального значения каждой группы эффективности резервной системы нами использовались границы максимальных и минимальных значений, дифференцированных на три равные группы согласно шкале стандартной значимости, где «0» баллов – наихудшее значение, «30» баллов – наилучшее.

Тестовые индикаторы сформированы таким образом, чтобы идентифицировать однородное состояние резервной системы применительно к каждому диагностируемому параметру. Это позволяет оценить тот или иной параметр только с точки зрения: «является это сильной стороной или слабой».

Аналогичным образом сформированы тестовые индикаторы оценки возможностей и угроз, когда эксперт оценивает степень покрытия существующих угроз экономического субъекта инструментами имеющейся резервной системы.

Также нами разработана матрица вариативности полей альтернативных стратегий по управлению резервной политикой экономического субъекта в условиях кризисных процессов в экономике (приложение 30).

Данные стратегии описывают основные направления развития резервного комплекса экономического субъекта. Предложенный методический подход способствует выявлению «узких мест» резервной политики, что в конечном итоге позволит выработать релевантную информацию для ее своевременной корректировки либо усиления.

Сформированная методика была апробирована в нескольких экономических субъектах Ставропольского края, являющихся представителями разных сфер деятельности. Результаты SWOT-анализа эффективности резервной системы данных экономических субъектов представлены в табл. 3.8.

На примере сельскохозяйственной организации отметим, что организация имеет значительное количество сильных сторон и по количеству баллов относится к группе с максимальной развитостью по данному параметру за счет превышения слабых сторон. В то же время данная организация испытывает наиболее существенные риски естественного и конъюнктурного свойства за счет специфики производственного процесса, что отразилось в максимальной величине угроз.

Таблица 3.8

Результаты SWOT-анализа эффективности резервной системы

Экономический субъект	Вид экономической деятельности	Результат анализа (баллы)							
		S	Группа	W	Группа	O	Группа	T	Группа
1. ООО СП «Прогресс»	Сельское хозяйство	+19	B	-11	A	+7	F	-22	F
2. ООО «Копейкино»	Торговля	+8	C	-22	C	+9	F	-12	E
3. ОАО «СУДР»	Строительство	+16	B	-14	B	+7	F	-21	F
4. ООО «Хат»	Сфера услуг	+11	B	-19	B	+5	F	-14	E

Ситуацию для данной организации, как и в целом для экономических субъектов, обследованных методом случайной выборки, усугубляет инертное использование возможностей резервного комплекса, что в конечном итоге может негативным образом сказаться на их финансовом положении, в особенности в случае ухудшения внешнеэкономической конъюнктуры и реализации существующих угроз.

Таким образом, предложенные рекомендации по формированию и оценке эффективности функционирования резервного комплекса экономического субъекта, функционирующего в условиях депрессивного состояния экономики, по нашему мнению, способствуют повышению качества формируемой в рамках антикризисной модели управленческого учета информации и снижению негативного

влияния внешней конъюнктуры на результаты бизнеса в целом и отдельных центров ответственности.

Проведенное на данном этапе исследование позволило получить следующие результаты:

1.) Проведен анализ сущностно-смыслового значения экономических категорий «резерв», «резервная система», «резервирование», на основании которого сформулированы основные теоретические положения, раскрывающие генезис данных дефиниций.

2.) Уточнено смысловое содержание экономической категории «резервирование», ассоциируемое автором с антикризисной политикой экономического субъекта и трактуемое как процесс систематического формирования запаса активов для обеспечения устойчивого функционирования экономического субъекта в условиях эндо- и экзогенной турбулентности путем целевого возмещения ожидаемых затрат и вероятностных убытков.

3.) Выявлены учетно-аналитические преимущества использования резервов, а также основные факторы, сдерживающие распространение системы резервирования в практике функционирования отечественных бизнес-единиц, что в совокупности с идентифицированными особенностями резервной политики в кризисных макроэкономических условиях, а также проведенной классификацией резервов создает необходимый теоретический базис для дальнейшего совершенствования резервной политики экономического субъекта.

4.) Модифицирована методика формирования резервов по сомнительным долгам, при которой максимальная величина резерва определяется индивидуально для каждого долга, исходя из величины просроченной дебиторской задолженности за минусом величины примененных рекламаций вследствие претензий по качеству продукции и условиям поставки, скорректированной на коэффициент просроченной задолженности и величину официального прогноза инфляции.

5.) Модифицирована методика формирования резервов под обесценение финансовых вложений, согласно которой величина резерва определяется как разница между учетной стоимостью финансовых вложений и их расчетной стои-

мость, которую предлагается определять с использованием показателя чистых активов в отчетном и базисном периоде, умноженного на сумму первоначальной стоимости ценной бумаги и величину потенциальной экономической выгоды, заложенной в ожидание по данному виду финансового вложения.

6.) Даны методические рекомендации по формированию специального резерва под изменение стоимости активов, включающие методику его расчета (на основании величины коэффициента вариации стоимости соответствующего актива), а также систему корреспондирующих записей по созданию и изменению величины резерва.

7.) Для усиления учетных свойств резервной системы экономического субъекта предложена система субсчетов к счетам 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»; 63 «Резервы по сомнительным долгам»; 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»; 82 «Резервный капитал»; 87 «Отвлеченная прибыль отчетного года».

8.) Систематизированы элементы резервной политики экономического субъекта в системе управленческого учета, позволяющие вырабатывать информацию для принятия решений относительно целесообразности и способа резервирования, ориентированные на нивелирование как внутренних, так и внешних угроз.

9.) С целью усиления контрольных функций за состоянием резервной системы экономического субъекта разработана методика модифицированного SWOT-анализа, отличающаяся использованием авторской системы тестовых индикаторов для диагностики состояния резервной системы, методикой интегральной оценки результатов, а также предложенной вариативностью полей альтернативных стратегий по управлению резервной политикой экономического субъекта в кризисных условиях, что позволяет вырабатывать план корректирующих мероприятий с целью повышения эффективности его резервной системы.

### **3.3. Учетно-аналитическое обеспечение деятельности экономического субъекта в инфляционной экономике**

Инфляционные процессы достаточно часто сопровождают экономические кризисы и выражаются в повышении общего уровня цен, что существенно искажает данные бухгалтерской отчетности. Инфляция характеризует кризисное состояние денежной системы государства, детерминируя разбалансированность ключевых параметров функционирования экономики ввиду неравномерного роста цен на товары и услуги, что в конечном итоге нарушает логику процесса перераспределения национального дохода.

Методология учетной и аналитической работы в современных компаниях, в свою очередь, во многом определяется средой их функционирования, в этой связи все более востребованным становится применение методов корректировки учетной информации на фактически сложившийся уровень инфляции.

В настоящее время под инфляцией понимают устойчивый рост общего уровня цен, приводящий к снижению покупательной способности национальной валюты, а также перераспределению национального дохода, вызванный сверхнормативной эмиссией бумажной денежной массы, отставанием совокупного предложения товаров от величины спроса на них, поступлением на рынок некачественных товаров и т. д. Ранее же инфляцией называли любое увеличение денежной массы, вне зависимости от последствий.

По прогнозу многих экономистов, инфляция на ближайшие годы станет наиболее острой глобальной социально-экономической проблемой человечества [21], поскольку существенные государственные вливания в экономику и расширение эмиссионного фондирования кредитных операций в период мирового финансового кризиса 2008 года, не могут пройти бесследно. Так, в работе [345] доказано, что высокая инфляция не согласуется с устойчивым ростом экономики.

В ходе исследования были изучены различные аспекты влияния кризисных процессов на методы и приемы бухгалтерского учета, экономического анализа, а также процессы развития экономики в целом. В этом контексте следует отметить



следующие результаты, полученные отечественными и зарубежными авторами: идентифицирована особая роль внешней среды в управлении фирмами [364]; изучены и усовершенствованы бухгалтерские и аналитические инструменты поиска путей сбалансированного развития фирм [368]; систематизирован российский и международный опыт регулирования инфляции [151]; описаны методы учета инфляции [186]; предложены отдельные способы корректировки данных финансовой отчетности [201]; выделены новые классификационные признаки корректировки учетных данных под воздействием инфляции [120]. Перспективные направления учета инфляционных процессов также раскрыты в следующих работах: [339, 352, 353, 361].

Кроме того, проблематика трансформационных процессов учетно-аналитического обеспечения управления экономическими субъектами в нестабильных экономических условиях раскрывается в трудах Дж. Барнса [335]; С. А. Батлера [336], В. Нагар [357], М. Волкера [362], Дж. А. Смита [365]; Дж. Дэвисона, [340]; М. Иззамель, [343]; О. Харламовой [351]. Научные исследования по ряду сопряженных проблематик показывают общее усложнение процесса принятия управленческих решений на фоне инфляционных и гиперинфляционных процессов в экономике.

С точки зрения принятия управленческих решений негативное воздействие инфляции проявляется в недостоверности отдельных данных бухгалтерской отчетности, даже в условиях, когда она составлена в полном соответствии с существующей нормативно-правовой базой. Кроме того, инфляция оказывает влияние на показатели финансово-хозяйственной деятельности и величину активов, поскольку все объекты бухгалтерского учета оцениваются в денежной форме, которая под влиянием инфляции теряет покупательную способность. Это существенно осложняет сопоставление фактов хозяйственной деятельности во времени и воздействует на все элементы системы учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов.

Инфляция воздействует как на учетную информацию, так и на методологию учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта в це-

лом, при этом ее воздействие дифференцировано по разным категориям пользователей и объектам бухгалтерского наблюдения. В инфляционной экономике различные элементы отчетности теряют свою стоимость с разной скоростью, то есть инфляция оказывает неоднородное влияние на разные статьи баланса, в частности ввиду того, что темпы роста цен на сырье могут не соответствовать темпам роста цен на готовую продукцию. В этой ситуации динамика доходов и расходов будет разбалансированной, что, в свою очередь, вызывает существенное увеличение расходов экономического субъекта.

В одних случаях, когда происходит потеря стоимости монетарными активами, инфляция снижает экономическую выгоду, в других, когда происходит рост монетарных пассивов и увеличение сроков погашения обязательств, экономическая выгода увеличивается.

По характеру воздействия инфляцию можно сравнить с «налогом» на остатки денежных средств, который может быть достаточно существенным для финансового состояния экономического субъекта за счет сокрытия уменьшения стоимости собственного капитала.

Отметим, что воздействие инфляционных процессов на показатели отчетности бизнес-единиц различных видов экономической деятельности не однородно, поскольку ее темпы в различных секторах экономики могут быть разными, кроме того, степень воздействия инфляционных рисков зависит от структуры активов и пассивов экономического субъекта, применяемого метода оценки материальных ценностей, структуры расходов, степени оборачиваемости активов, длительности функционирования на рынке (в соответствии с парадоксом Бурнисьена, согласно которому «чем дольше существует фирма, тем менее реальны ее отчетные данные»).

Инфляция по-разному влияет на пользователей бухгалтерской отчетности, для одних, в краткосрочном периоде, она может принести потенциальную «выгоду», но в целом в инфляционной экономике происходит существенное искажение информации, что приводит к принятию неверных управленческих решений либо к

прямым экономическим потерям, в долгосрочном периоде сказывающимся на функционировании всех экономических субъектов.

Рассмотрим, как отдельные статьи бухгалтерского баланса «реагируют» на инфляционные процессы:

– Стоимость основных средств и запасов искусственно занижается под воздействием инфляции в сравнении с их реальной стоимостью. Стоимость приобретения производственных запасов в инфляционной экономике уменьшается при отсрочке платежа и растет в условиях предварительной оплаты.

– Денежные средства и средства в расчетах искусственно завышаются, в то время как дефицитный характер оборотных средств вуалируется, создавая иллюзию достаточности величины амортизационных отчислений для ведения расширенного воспроизводства.

– Деловая активность увеличивается вследствие инфляционного роста величины продаж, а не за счет роста объема производства.

– Рост инфляции приводит к дополнительной экономической выгоде хозяйствующих субъектов с высокой долей кредиторской задолженности в структуре пассивов, однако реальная стоимость активов такого экономического субъекта оказывается заниженной, что влияет на показатели ликвидности баланса и платежеспособности организации.

– Под влиянием инфляции происходит трансформация структуры капитала, при которой доля собственных источников средств в общей величине пассивов, как правило, снижается до предельно низких значений и др.

В целом основными последствиями инфляции являются: занижение стоимости активов, искажение, в сторону уменьшения величины расходов экономического субъекта и себестоимости производимой продукции, работ, услуг, регистрация «фиктивной» суммы прибыли и, как следствие, завышение коэффициентов рентабельности, а также состояние разновыгодности расчетных операций. В табл. 3.9 нами произведена группировка влияния инфляционных процессов на систему учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта.

Таблица 3.9

Характеристика инфляционных эффектов, воздействующих на учетно-аналитические системы и их элементы <sup>1</sup>

Сис-тема	Влияние инфляции на систему учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта	Характер влияния	
		Прямое	Косвенное
Финансовый учет	Повышается роль профессионального суждения бухгалтера при принятии решений относительно корректировки данных отчетности в условиях высокой инфляции		+
	Оценка по первоначальной стоимости (которая в большей степени соответствует необходимости соблюдения принципа осмотрительности) делает учетную информацию нерелевантной, снижает сопоставимость и достоверность учетной информации. Однако использование оценки по текущей стоимости существенно увеличивает трудоемкость и повышает затраты на выработку необходимой информации		+
	При использовании метода ФИФО нивелируется влияние инфляции на данные бухгалтерского баланса, но увеличивается влияние на данные отчета о финансовых результатах		+
Управленческий учет	Под влиянием инфляции повышается значимость информации о покрытии инфляционных рисков		+
	В структуре затрат экономического субъекта появляются новые статьи расходов, такие как страхование инфляционного риска	+	
	Невозможность определения реальной стоимости активов и величины финансового результата не позволяет сформировать адекватную стратегию развития экономического субъекта, а также выбрать оптимальную бизнес-модель		+
	Инфляция затрудняет процесс ценообразования, приводя зачастую к продаже товаров по заниженным ценам	+	
	Неучет фактора инфляции при проведении CVР-анализа может привести к производству неприбыльной продукции, формированию неэффективной производственной программы выпуска продукции	+	
	Антиинфляционные мероприятия требуют большой аналитической работы как на этапе мониторинга цен, так и на этапе корректировок, что вызывает необходимость введения в штат бухгалтера-аналитика с соответствующими функциями, что отвлекает ресурсы экономического субъекта	+	+
	Существующие формы бухгалтерской отчетности не предусматривают возможность отражения влияния инфляции, что вызывает необходимость выработки специальных форм управленческой отчетности		+
	С целью списания разницы между скорректированной и фактической стоимостью ресурсов в управленческом учете необходимо открывать специализированные счета, обосновывать методологию учета в новых условиях, вырабатывать инструкции, корректировать учетную политику, проводить дополнительные аналитические действия и эмпирические исследования и др.		+
	Необходимость учета фактора инфляции в системе управленческого учета требует разработки соответствующих регламентов, уточнения функциональных обязанностей работников учетно-аналитических служб, пересмотра должностных инструкций с целью закрепления обязанности мониторинга, корректировки, обобщения и анализа данных о существенных параметрах функционирования экономического субъекта в инфляционной экономике.		+
Фактор инфляции вызывает повышение непроизводственных расходов, связанных с разработкой и корректировкой внутрифирменных стандартов, учетной политики, должностных инструкций	+		

<sup>1</sup> составлено автором с использованием: [151; 361; 353]

Продолжение табл. 3.9

Сис-тема	Влияние инфляции на систему учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта	Характер влияния	
		Прямое	Косвенное
Налого-вый учёт	Вследствие воздействия инфляции текущие расходы (амортизация, материальные затраты) занижаются, что приводит к искажению величины себестоимости произведенной продукции и, как следствие, увеличению налога на прибыль. Появляется так называемая инфляционная прибыль на фоне одновременной нехватки собственных источников финансирования	+	
Экономический анализ	Бухгалтерский баланс в соответствии с действующим законодательством формируется за трехлетний период [3], что вызывает необходимость приведения ретроспективных данных к сопоставимому с отчетным годом виду для проведения аналитических действий		+
	Занижение стоимости активов наряду с завышением величины финансового результата под воздействием инфляционных процессов увеличивает значение показателей эффективности деятельности, в частности рентабельности		+
	Заниженный показатель себестоимости продукции несопоставим с выручкой		+
	Ввиду искажения стоимости активов и обязательств величина коэффициентов ликвидности и платежеспособности также не соответствует фактическому состоянию дел экономического субъекта		+
	Инфляция вызывает неоправданный рост цен на акции, что может ввести в заблуждение аналитика относительно оценки финансового состояния экономического субъекта		+
	Завышение величины прибыли приводит к выплате более высоких дивидендов акционерам, что необоснованно уменьшает величину собственного капитала и впоследствии снижает финансовую устойчивость экономического субъекта	+	
Бухгалтерская отчетность	Одни и те же активы отражаются в учете в течение отчетного периода в денежных единицах разной покупательной способности		+
	В инфляционной экономике финансовая отчетность отражает более хорошую ситуацию, чем есть на самом деле		+
	Применение глобальных методов корректировки учетных данных в инфляционной экономике увеличивает издержки поддерживающих бизнес-процессов, поскольку требует привлечения независимых оценщиков, экспертов и т. д. При этом корректировке подлежат сразу несколько форм отчетности (в особенности при применении модели пересчета активов в текущих ценах), что в несколько раз увеличивает объем учетной работы	+	+
	Корректировка отчетных данных вызывает необходимость разработки форм управленческой отчетности	+	
Внутренний контроль и аудит	Корректировка учетных показателей и данных бухгалтерской отчетности предполагает выявление отклонений от первоначальной величины, которые могут служить элементом внутреннего контроля за состоянием ключевых бизнес-процессов экономического субъекта	+	
	Контроль бюджетных показателей в инфляционной экономике предполагает применение целого ряда специфических приемов «очищения» данных от влияния инфляции (независимая оценка, расчет корректировочных коэффициентов и др.)	+	
	Воздействие фактора инфляции вынуждает разрабатывать специализированные корпоративные регламенты учетно-аналитической работы в этих условиях	+	

Все факторы дополнительно группируются в зависимости от характера влияния на бухгалтерский финансовый учет, бухгалтерский управленческий учет, экономический анализ, налоговый учет, бухгалтерскую отчетность на факторы прямого и косвенного воздействия.

При этом прямое воздействие ухудшает финансовое состояние, детерминирует «проедание» оборотных средств и означает возникновение финансовых потерь. В этом контексте инфляция воздействует на такую функцию бухгалтерского учета, как обеспечение сохранности активов. В свою очередь, под косвенным влиянием нами понимается воздействие инфляции на алгоритм принятия управленческих решений за счет получения искаженной информации, то есть влияние инфляции на реализацию информационной функции бухгалтерского учета.

Отметим, что в социальной сфере государства инфляция приводит к снижению уровня жизни населения ввиду уменьшения реальной (не номинальной) заработной платы, пенсий и пособий, усиливает миграционные процессы ввиду дифференциации регионов по объемам производства и уровню жизни.

На макроуровне в результате воздействия инфляционных процессов наблюдаются следующие негативные явления: перераспределение национального дохода в пользу теневого сектора экономики либо сферы обращения в ущерб производственной сфере с длительным сроком оборачиваемости активов; разбалансированность норм прибыли в различных секторах экономики; инфляционные процессы сдерживают накопление капитала и ограничивают процесс долгосрочного инвестирования; в результате перелива капитала из производственной сферы в сферу обращения происходит недозагрузка производственных мощностей, затрудняется сбыт продукции, снижается покупательная способность денег; инфляция негативно влияет на курс национальной валюты и увеличивает отток капитала из страны, что в целом ухудшает инвестиционный климат; разновыгодность расчетных операций (дебиторской и кредиторской задолженностей) приводит к кризису неплатежей ввиду желания отсрочить погашение обязательства; инфляция занижает оценочную стоимость компаний и др.

Характеристика инфляционных эффектов, воздействующих на систему учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта, позволила сформировать семантический профиль бизнес-единицы с повышенным / пониженным риском негативного воздействия инфляции, характеризующий параметры отчетности, воздействие инфляции на которую будет иметь наиболее негативное и наименее негативное воздействие (табл. 3.10).

Таблица 3.10

Семантический профиль экономического субъекта с повышенным/пониженным риском негативного воздействия инфляции

Признаки экономических субъектов с повышенным риском негативного воздействия инфляции	Признаки экономических субъектов с низким риском негативного воздействия инфляции
Высокий удельный вес денежных средств в структуре баланса (более 10 %) (кроме предприятий финансового сектора)	Существенная часть источников образования средств сосредоточена в кредиторской задолженности, превышающей уровень дебиторской (в условиях соблюдения умеренной политики в отношении формирования пассивов организации, при которой 40 % и более средств образовано за счет собственных источников)
Уровень дебиторской задолженности существенно выше кредиторской	
Использование в производственном процессе полностью амортизированных основных средств	Организация активно пользуется глобальными и выборочными инструментами нивелирования риска воздействия инфляции (применение методов ускоренной амортизации, создание инфляционных резервов, переоценка активов, переоценка объектов в денежные единицы постоянной покупательной способности и др.)
Отсутствует опыт работы по нивелированию рисков влияния инфляции на отчетность, внутренние стандарты не разработаны, должностные инструкции не предусматривают выполнение работниками соответствующих функций. Учетная политика не адаптирована к необходимости снижения риска воздействия инфляции	
Высокая разница между текущей и первоначальной стоимостью средств (нематериальных активов)	В структуре баланса большая часть средств капитализирована в монетарных активах, оцененных по текущей стоимости
В закупочной деятельности экономический субъект работает по предварительной оплате, а при продаже продукции допускает существенную отсрочку платежей	При приобретении запасов экономический субъект по возможности увеличивает сроки оплаты, старается не работать по системе предоплаты
Экономический субъект использует агрессивную политику формирования источников средств, при которой доля собственных средств составляет 20 %	Экономический субъект использует умеренную или даже консервативную политику формирования источников средств, при которой доля собственных средств составляет более 60 % и 80 % соответственно

В результате проведенного на данном этапе исследования можно сделать вывод о том, что инфляционная экономика в той или иной степени затрагивает

большинство параметров функционирования экономического субъекта, воздействуя на его бизнес-модель и ключевые бизнес-процессы, что вызывает необходимость выработки практических подходов, позволяющих учесть влияние инфляции на данные бухгалтерского учета.

Отметим, что существующие методы и способы корректировки учетных данных на влияние инфляции можно дифференцировать на две большие группы: сплошные, при которых корректировке подлежат все объекты финансового учета, подверженные влиянию инфляции, и выборочные (не глобальные) методы, при которых корректируются только отдельные объекты бухгалтерского учета и статьи отчетности. Помимо этого выделяются методы, предусмотренные международными и отечественными нормативными актами.

МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» гласит: «В условиях гиперинфляционной экономики финансовая отчетность о результатах деятельности и финансовом положении экономического субъекта, составленная в местной валюте без пересчета, является малосодержательной. Деньги теряют покупательную способность с такой скоростью, что сопоставление сумм операций и других событий, произошедших в разное время даже в пределах одного отчетного периода, будет вводить в заблуждение» [9].

На неэффективность учета по фактической стоимости в своих трудах обращают внимание Г. Мюллер [196], О. В. Ефимова [101], Д. А. Панков [217], М. Лучко и М. Остапюк [166], А. В. Суворов [274], Н. Н. Хахонова и Р. В. Крутских [300], Р. Г. Каспина и А. С. Логинов [120], Р. С. Ушаков [290], Г. Н. Соколова [268].

В современной теории и практике выработано достаточно большое количество механизмов отражения воздействия инфляции на систему информационного обеспечения принятия управленческих решений. Так, М. Р. Метьюс и М. Х. Б. Перера выделяют две группы методов учета инфляции: «выборочные, при применении которых корректируются отдельные элементы учетной информации, и глобальные – при которых корректируются первоначальные значения большинства элементов финансового учета» [186].



Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл предлагают корректировать данные финансовой отчетности «методом учета в долларах постоянной покупательной способности либо в рамках учета на базе текущей стоимости» [201].

Р. Г. Каспина и А. С. Логинов предложили использование следующих классификационных оснований: «по методу корректировки учетной информации, по целям пользователей финансовой отчетности, по охвату объектов бухгалтерского учета, по виду денежного измерителя, по способу отнесения результатов корректировки, по виду используемой оценки, по используемой концепции, по способу представления скорректированной информации» [120].

В. М. Евсеев и И. В. Ганина классифицировали методы корректировки данных бухгалтерского учета на две большие группы: «методы постоянного использования (параллельный учет в «стабильной» иностранной валюте, учет в искусственно созданных денежных единицах; учет с использованием прогнозных индексов инфляции) и последующего использования (методы выборочной корректировки статей, методы полного использования)» [94].

В свою очередь, В. В. Ковалев предлагает классифицировать методы учета инфляции на: «метод оценки по колебанию курсов валют и метод оценки по колебанию уровня товарных цен (по каждому товару либо по товарной массе)» [133; 135]. Г. Н. Соколова в зависимости от избранной базы корректировки выделяет «инфлирование и дефлирование, а в зависимости от избранного метода: по колебанию курсов валют и по колебанию курсов цен» [268].

В процессе исследования основные методы корректировки учетных данных в инфляционной экономике были нами систематизированы и сгруппированы по имманентным признакам (рис. 3.6)<sup>1</sup>.

Выбор того или иного способа корректировки учетных данных зависит от конкретных экономических условий в стране, уровня инфляции, квалификации работников учетно-аналитических служб, нормативно-правовой и методической основы и многих других факторов.

---

<sup>1</sup> Рис. составлен автором с использованием [120; 151; 154; 207; 274; 299; 300]

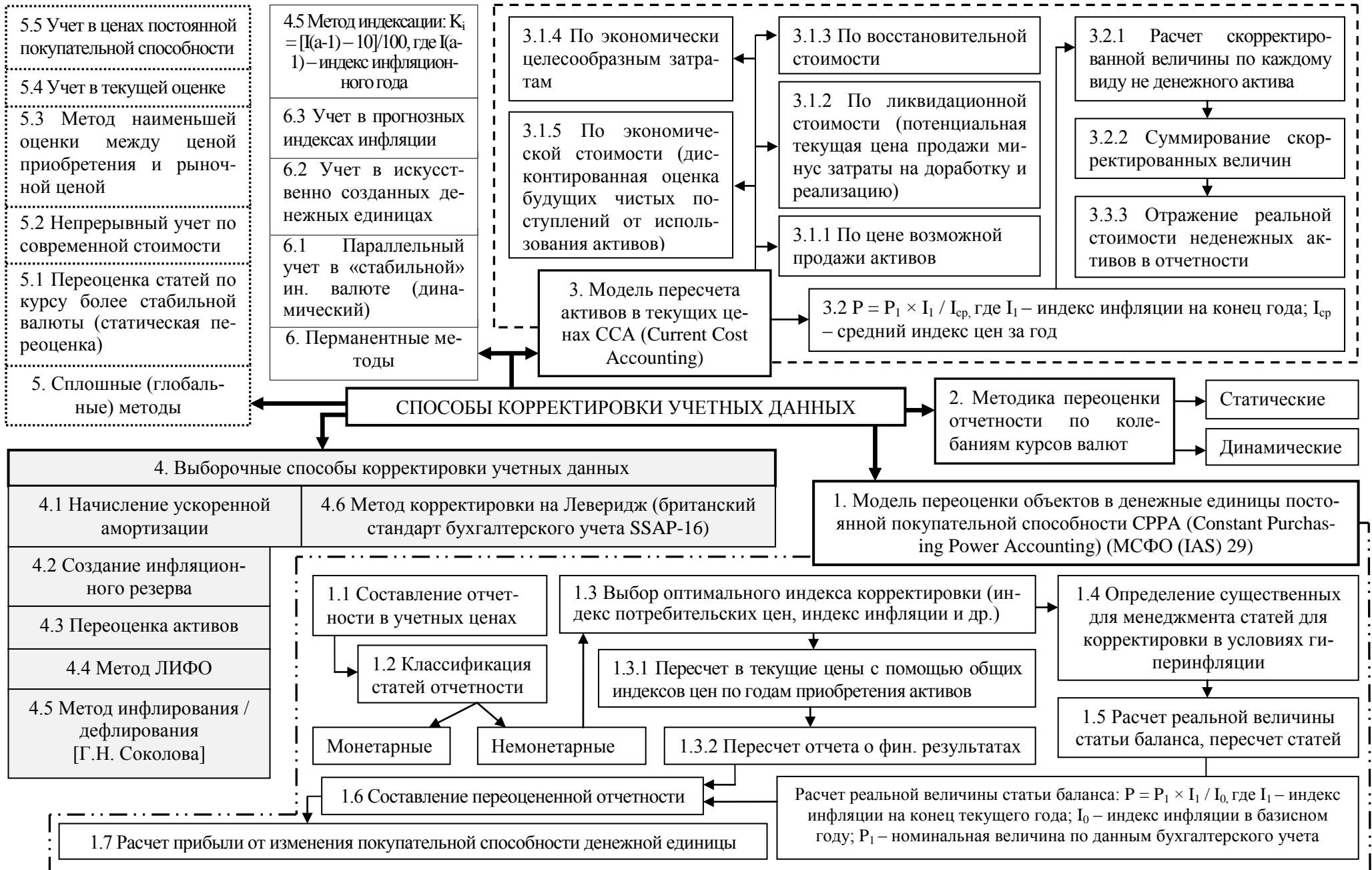


Рис. 3.6. Классификация методов и способов корректировки учетных данных в инфляционной экономике

Отметим, что в международной практике для корректировки учетных данных под влиянием фактора инфляции используется модель учета в постоянных ценах, а также модель учета в текущих ценах.

Данные модели базируются на двух видах оценки объектов бухгалтерского учета в условиях инфляции, которые соответствуют двум принципам поддержания капитала: принципу поддержания финансового капитала и принципу поддержания физического капитала (рис. 3.7).

Отличительной особенностью данных моделей является отношение к первоначальной стоимости объекта. Так, при модели учета в постоянных ценах она остается неизменной, но при этом единица измерения переводится в сопоставимые цены. При использовании второй модели первоначальная стоимость пересчитывается в текущие цены.

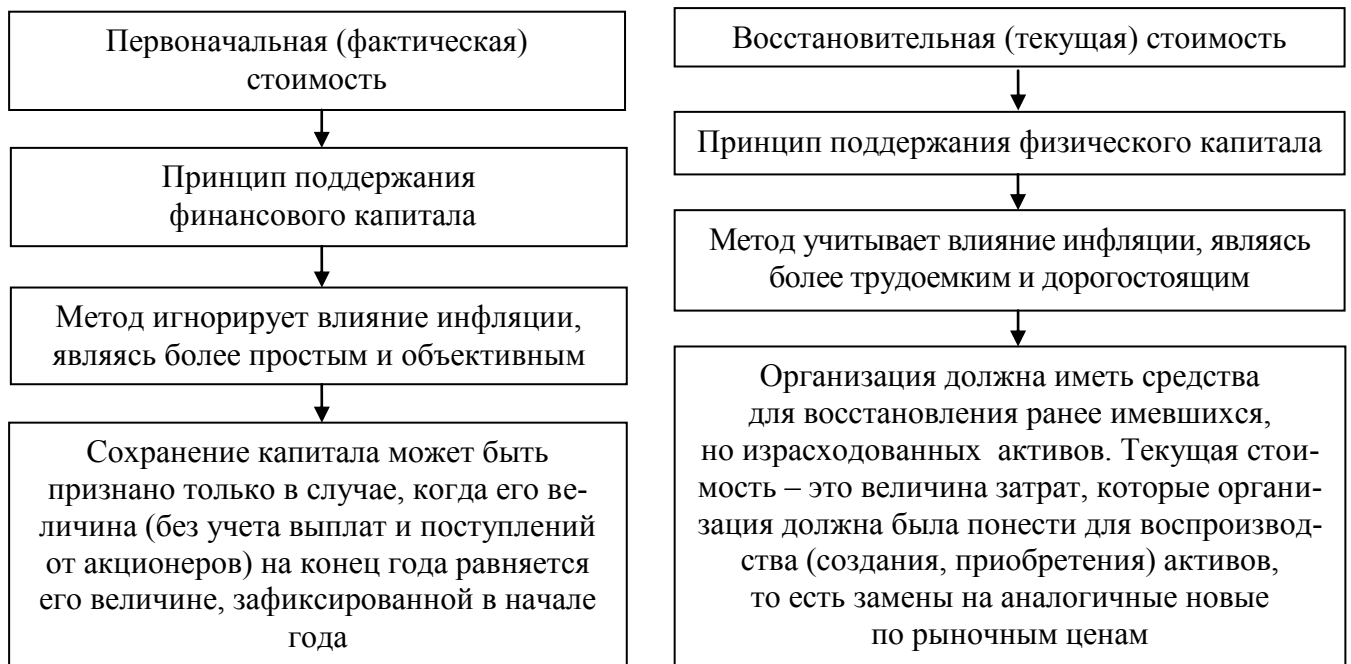


Рис. 3.7. Интерпретация первоначальной и восстановительной стоимости в условиях воздействия инфляции

Приведем пример того, как инфляционные процессы влияют на оценку результатов деятельности экономического субъекта (табл. 3.11).

Пример влияния инфляции на оценку результатов деятельности  
экономического субъекта <sup>1</sup>

Условие					
1. Торговая организация приобрела 2000 единиц товара стоимостью 80 руб. за 1 единицу, продав их единовременно		2. Предположим, что к концу года под воздействием инфляции цена на тот же товар выросла, 95 руб.		3. Предположим, что к концу года под воздействием дефляции цены на товар упали до 70 руб. за 1 единицу	
Учет по методу фактической стоимости, тыс. руб.		Учет по методу текущей стоимости, тыс. руб.		Учет по методу текущей стоимости, тыс. руб.	
Выручка	220	Выручка	220	Выручка	220
Фактическая стоимость приобретения товаров	160	Фактическая стоимость приобретения товаров	190	Фактическая стоимость приобретения товаров	140
Прибыль	60	Прибыль	30	Прибыль	80
Примечания: При учете методом фактической стоимости фирма после увеличения цены до 95 руб. могла себе позволить приобрести товаров на сумму 160 тыс. руб., т.к. 60 тыс. руб. направлены на иные цели, в количестве 1684 шт., вместо необходимых 2000 единиц. Учет по текущей стоимости позволил бы израсходовать на иные нужды лишь 30 тыс. руб. и тем самым сохранить прежний объем запасов в 2000 шт. товара. В свою очередь, в условиях дефляции фирма на иные нужды могла бы использовать 80 тыс. руб. с сохранением прежнего объема товарных запасов					
Использование корректировок					
1. Метод постоянной покупательной способности		2. Метод корректировки на Леверидж			
		Постоянная покупательная способность		Реальная стоимость	
Выручка	220	Выручка	220	Выручка	220
Фактическая стоимость приобретения товаров	184	Фактическая стоимость приобретения товаров	184	Фактическая стоимость приобретения товаров	190
Прибыль	36	Операционная прибыль	36	Операционная прибыль	30
		Корректировка суммы заемных средств	13,2	Фактический прирост стоимости товаров	6
		Прибыль	49,2	Корректировка суммы заемных средств	13,2
				Прибыль	49,2
Примечания: 1. При методе постоянной покупательной способности требование к величине капитала пересчитывается на фактический уровень инфляции, который в нашем примере составляет 15 %. 2. Метод корректировки на Леверидж предполагает, что какая-то часть средств на закупку товаров является заемными, предположим, что это 40 %, тогда на величину ссуды (беспроцентной) тоже будет действовать инфляция, что приведет к получению инфляционного дохода для фирмы. 3. Прирост стоимости товара в нашем примере составил 18,75 %, таким образом, для того чтобы отразить скорректированную на Леверидж величину, необходимо сумму реализованного прироста капитала (190 тыс. руб. – 160 тыс. руб.) умножить на коэффициент Левериджа, который в нашем примере составляет 0,4. В итоге доход с учетом корректировки на Леверидж составит 42 тыс. руб. (30 тыс. руб. + 12 тыс. руб.)					

<sup>1</sup> Составлено с использованием [274]

Модель переоценки объектов в денежные единицы постоянной покупательной способности CPPA (Constant Purchasing Power Accounting) относится к глобальным методам корректировки и подразумевает пересчет показателей форм финансовой отчетности в соответствии с изменением среднего уровня цен за отчетный период. В соответствии с данным методом, первоначальная стоимость активов остается неизменной за счет преобразования единицы измерения в постоянные (сопоставимые) цены.

Метод основан на поддержании покупательной способности вложенного собственниками капитала, то есть соответствует концепции финансового капитала.

Именно данный метод получил наибольшее распространение в мировой бухгалтерской практике за счет того, что он позволяет достичь временной сопоставимости статей бухгалтерской отчетности, является менее трудоемким в сравнении с методом учета по текущей стоимости (ССА) и менее затратным, поскольку не требует привлечения независимого оценщика или расчета изменения индекса частных цен.

При данном методе в текущем учете все операции отражаются по ценам их совершения, а корректируются они только на этапе составления отчетности. В результате данные одного отчетного периода приводятся в соответствие с покупательной способностью денег другого отчетного периода, что существенно повышает релевантность информации. Методика использования денежных единиц прошлой покупательной способности, распространенная в статистике и экономическом анализе, решает проблему сопоставимости данных, но при этом искажает информацию о финансовом состоянии и результатах финансово-хозяйственной деятельности в отчетном году. Поэтому в настоящее время более распространенным является способ использования денежной единицы текущей покупательной способности, то есть денежной единицы на момент составления отчетности.

Модель пересчета активов в текущих ценах ССА (Current Cost Accounting) применяется в условиях неравномерного изменения цен на разные виды активов и предполагает использование разных видов индексов цен (по сырью, материалам,

готовой продукции и т. д.), за счет этого данный способ корректировки учетных данных является более точным, нежели модель постоянных цен, но и более трудоемким. При этом если модель переоценки объектов в денежные единицы постоянной покупательной способности предполагает неизменность первоначальной стоимости активов, то модель пересчета активов в текущих ценах базируется на пересчете первоначальной стоимости в текущие цены.

Метод основывается на соблюдении нескольких принципов: деньги – как единица измерения; разграничение операционной прибыли от прибыли, полученной в результате владения активами; кредиторская задолженность и активы должны отражаться в отчетности в соответствии с их оценкой. Данная модель базируется на замене первоначальных стоимостных оценок текущими (рыночными), полученными в результате переоценки. Основным недостатком этого метода является его трудоемкость за счет применения разных коэффициентов корректировки, рассчитанных по каждому виду оборотных и внеоборотных активов.

В развивающихся странах с высокой инфляцией и волатильностью курсов национальной валюты целесообразно представление отчетности в денежных единицах иностранных государств (в твердой, более «стабильной» валюте). Такой метод достаточно прост в использовании, однако темпы инфляции и темпы изменения курса национальной валюты могут существенно различаться, кроме того, изменение обменного курса зависит не только от инфляции, но и от множества других факторов (политика регулятора в лице центрального банка, соотношение спроса и предложения на валютном рынке, политическая конъюнктура, торгово-экономические отношения и т. д.).

Помимо полноценных методов корректировки, учеными и специалистами часто выделяются выборочные способы корректировки учетных данных. К ним, в частности, относятся: начисление ускоренной амортизации и переоценка активов (данные способы регулируются отечественными стандартами бухгалтерского учета), создание инфляционного резерва, который используется, как правило, на покрытие прироста стоимости замещения активов, метод ЛИФО, метод корректи-

ровки на Леверидж (британский стандарт бухгалтерского учета SSAP-16), метод инфлирования / дефлирования [268].

Среди способов корректировки учетных записей в инфляционной экономике выделяются также сплошные (глобальные) методы:

- статическая переоценка, то есть переоценка статей в соответствии с курсом более «стабильной» валюты;
- учет в ценах постоянной покупательной способности;
- метод наименьшей оценки, заключающийся в сравнении цены приобретения и рыночной цены и последующей оценке по наименьшей из них, с отнесением отрицательного результата на конечный результат финансово-хозяйственной деятельности;
- учет в текущей оценке;
- непрерывный учет по современной стоимости.

В качестве перманентных или текущих способов, являющихся по объему учетно-аналитической работы сплошными, выделяются: метод индексации (переоценка на рассчитанный индекс  $K_i$ ), параллельный учет в стабильной иностранной валюте (динамический), учет в искусственно созданных денежных единицах, учет в прогнозных индексах инфляции. При этом последние два способа являются достаточно субъективными.

Отметим, что существующие в современной учетной практике подходы к корректировке данных на инфляционную составляющую применимы в большей степени для крупных акционерных обществ. В то время как отечественные бизнес-единицы ограничены в наборе инструментов для корректировки учетных данных в инфляционной экономике, не способствует их развитию и отсутствие соответствующего специализированного стандарта.

Еще одной методологической проблемой является дефицитный характер исследований в области адаптации методологии управленческого учета к реалиям инфляционной экономики. Данный факт наряду с отсутствием методической и нормативно-правовой базы применения существующего в мировой практике опы-

та корректировки учетных данных в условиях инфляции вызывает необходимость совершенствования его нормативно-инструментального обеспечения.

Комплекс действий по корректировке данных бухгалтерского финансового и управленческого учета в условиях гиперинфляции с целью повышения их сопоставимости в исторической ретроспективе призван повысить эффективность систем управления экономических субъектов.

Экономическая категория «инфляционно-корректировочные мероприятия» трактуется нами как процесс нивелирования влияния инфляционных и дефляционных процессов в экономике на учетно-аналитическую систему за счет применения целостного комплекса мероприятий, процедур и методических подходов в системе финансового и управленческого учета, анализа и контроля, в результате которых пользователь получает данные, «очищенные» от инфляционного воздействия. При этом инфляционно-корректировочные мероприятия затрагивают деятельность сразу нескольких структурных подразделений, центров ответственности и бизнес-процессов экономического субъекта, а результаты удовлетворяют информационные запросы нескольких групп стейкхолдеров, а также ту среду, в которой происходит их взаимодействие. Но при этом в кризисных условиях линейно-функциональная структура управления в части комплексности и эффективности воздействия на управляемый объект уступает адаптивным и органическим подходам, явственным преимуществом которых является способность изменения своей формы и более быстрая адаптация к колебаниям внешней конъюнктуры.

В этом контексте функции по реализации инфляционно-корректировочных мероприятий должны делегироваться не конкретному структурному подразделению или работнику в рамках функционального подхода к управлению, а закрепляться в качестве самостоятельного бизнес-процесса. Такой подход видится нам более эффективным в кризисных условиях ввиду сразу нескольких обстоятельств:

1.) Эффективность процессно-ориентированного управления доказана мировым опытом: корпорации, управление которыми построено на соблюдении процессного подхода имеют, существенные конкурентные преимущества.



2.) Процессно-ориентированный подход фокусирует внимание менеджмента на механизмах взаимодействия структурных единиц с внешней средой, что в условиях депрессивных и стагнационных процессов в экономике особенно актуально. Посредством управления процессами бизнес-деятельность становится более адаптивной к изменениям во внешней среде, в том числе за счет постоянного улучшения качества работы.

3.) Явным преимуществом является повышение качества реализуемых бизнес-процессов за счет вовлеченности каждого сотрудника в процесс совершенствования деятельности, ориентации на конечный продукт, экономного и рационального расходования средств.

4.) Часть полномочий высшего управленческого персонала делегируется на нижестоящие уровни для принятия оперативных и стратегических решений. При таком подходе непосредственный исполнитель принимает решение относительно того субпроцесса, который он реализует. В линейно-функциональных же структурах информация формируется в разрезе структурных подразделений, что приводит к усложнению процесса обмена информацией как по горизонтали, так и по вертикали.

5.) Процессно-ориентированный подход позволяет нивелировать дублирование информации, снижает накладные расходы, связанные с ее генерированием и передачей, а также уменьшает сроки принятия управленческих решений по сравнению с функциональным подходом.

При этом считаем, что наиболее эффективным является сочетание процессного и структурно-функционального подходов к управлению финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, при котором персонал выполняет возложенные на них функции в рамках отдельных структурных подразделений и бизнес-процессов.

Идентификацию инфляционно-корректировочных мероприятий в самостоятельный бизнес-процесс можно произвести посредством их сопоставления с имманентными свойствами, присущими основным, обслуживающим и управляющим бизнес-процессам:

1.) Бизнес-процесс – это целенаправленная последовательность некоторых действий. Инфляционно-корректировочные мероприятия предполагают целый комплекс действий по «очищению» данных бухгалтерского финансового и управленческого учета от воздействия фактора инфляции. Объем этих действий настолько значителен и разнообразен, что требует разработки специализированного стандарта.

2.) Определение выхода процесса. На выходе бизнес-процесса пользователь получает конкретный результат (продукт, услуга). Под выходом бизнес-процесса понимают результат исполнения учетных процедур. Результатом инфляционно-корректировочных мероприятий является скорректированная управленческая отчетность, а также вся совокупность данных относительно отклонений, полученных в результате проведенных корректировок, релевантная для принятия решений. По результатам же subprocessов могут быть получены различные документы (ведомости и ордера в системе финансового и управленческого учета) – носители новой информации для принятия управленческого решения. Применение корректировочных мероприятий должно являться неотъемлемым элементом формирования стратегической управленческой отчетности.

3.) Полученная информация должна обладать ценностью для потребителя. Скорректированная отчетность является источником принципиально новой информации, «очищенной» от воздействия инфляции, более релевантной и точной для принятия управленческого решения, что напрямую влияет на результаты финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

4.) Определение владельца процесса. Владельцем процесса является руководитель группы, в обязанности которой входит реализация инфляционно-корректировочных мероприятий. Конкретное должностное лицо назначается в зависимости от сложившейся структуры управления. Очевидно, что в состав группы, реализующей подобные мероприятия, будут входить не только работники бухгалтерии, но и работники планово-экономического, финансово-экономического, экспертно-аналитического отделов. Если данные отделы входят в состав одного структурного подразделения (департамента), то владельцем процесса будет являться его руково-

дитель. В зависимости от конкретной структуры управления владельцем процесса также может быть главный бухгалтер или финансовый директор.

5.) Идентификация основных стейкхолдеров. Для внутренних стейкхолдеров информация, полученная на выходе данного бизнес-процесса, полезна в силу необходимости принятия эффективных управленческих решений, что невозможно в условиях, когда данные искажены воздействием инфляции. В качестве внутренних стейкхолдеров, прежде всего, выступают учредители, собственники, генеральный директор, руководители и менеджеры бизнес-процессов, субпроцессов, структурных подразделений, центров ответственности, линейные работники и др. Особенностью информации для внешних пользователей является то, что она носит дополняющий характер. Предоставление скорректированной отчетности для внешних пользователей, как правило, регулируется на законодательном уровне. В составе внешних пользователей, заинтересованных в скорректированной отчетности, выделяются стейкхолдеры, имеющие прямой финансовый интерес – деловые партнеры, потенциальные инвесторы, кредиторы и заимодавцы.

Бизнес-процессы делятся на несколько больших групп:

- основные, то есть те, которые генерируют добавленную стоимость создаваемому продукту или услуге (производственные, операционные, инновационные, инвестиционные, послепродажного обслуживания и др.);
- вспомогательные, то есть те, которые призваны поддерживать нормальное функционирование основных бизнес-процессов (поддерживающие или обеспечивающие); к данной группе и будет относиться бизнес-процесс «Инфляционно-корректировочные мероприятия»;
- управляющие – бизнес-процессы, в рамках которых происходит принятие управленческих решений.

Помимо вышеобозначенных доводов, отметим, что сущность инфляционно-корректировочных мероприятий может быть описана в категориях «цикла Деминга» (рис. 3.8), что доказывает целесообразность выделения инфляционно-корректировочных мероприятий в самостоятельный бизнес-процесс, реализуемый в системе процессно-ориентированного подхода к управлению.



Рис. 3.8. Графическая характеристика бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия» в категориях цикла Деминга

Методология процессного подхода базируется на реализации положений цикла Деминга (Deming Cycle, круг качества), то есть цикла PDCA (Plan – Do – Check – Act) [341, 363]. Рассматривая цикл Деминга как постоянный круг совершенствования того или иного бизнес-процесса, инфляционно-корректировочные мероприятия описаны нами в его категориях. PDCA способствует повышению качества реализуемых бизнес-процессов за счет непрерывного аудита и идентификации слабых мест. В процессе исследования для каждого этапа (цикла Деминга) нами выработан перечень инструментально-программных средств, способствующий эффективной реализации инфляционно-корректировочных мероприятий.

Методология учетно-аналитической работы в условиях неопределенности и риска, свойственных кризисным процессам в экономике, должна базироваться на использовании комплекса специальных регламентирующих документов (стандартов, регламентов, инструкций, положений, методических рекомендаций, программ, распоряжений и т.д.), способствующих не столько нормативной регламентации тех или иных действий в рамках антикризисной модели управленческого учета, сколько оптимизации системы взаимодействия сотрудников при реализации стратегических и оперативных мероприятий за счет создания благоприятной внутрикорпоративной среды.

Данные мероприятия, будь то какой-то документ либо действие в области учета, анализа или контроля, являются выходом бизнес-процесса. Расшифровка и сущностно-лингвистическая характеристика каждого из этапов приведена в приложении 31.

Одним из таких документов в рамках процессно-ориентированного подхода является паспорт или карточка бизнес-процесса. В этом контексте с целью усиления контрольных функций за реализацией бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия» нами предложена структура его паспорта, основные характеристики которого составлены с учетом требований ISO 9001 (приложение 32).

В ходе подготовки паспорта или карточки бизнес-процесса происходит его системный комплексный анализ, что впоследствии позволяет оценить текущее со-

стояние процесса, выявить основные потребности и направления совершенствования, понять ключевые потребности и «узкие места». Пример карточки бизнес-процесса «Анализ безубыточности продукции в условиях гиперинфляции» для сельскохозяйственной организации приведен в приложении 33.

Предложенный подход по описанию ключевых аспектов реализации того или иного бизнес-процесса может быть использован в качестве методической основы регламентации функционирования обслуживающих бизнес-процессов в системе управленческого учета экономического субъекта, позволит повысить эффективность системы бюджетирования, даст возможность рассчитать эффективность бизнес-процесса, контролировать их качество, обеспечит ответственных лиц необходимой информацией для принятия соответствующих оперативных и стратегических решений и в целом повысит эффективность управления предпринимательскими структурами в условиях кризисных процессов в экономике.

Отметим, что процессно-ориентированный подход в системе управленческого учета ориентирован на исчисление себестоимости не только продукции, работ или услуг, но и самих бизнес-процессов, что свидетельствует о необходимости расширения аналитических и учетных свойств системы бухгалтерских счетов. Кроме того, в настоящее время особое значение приобретает исследование бизнес-процессов в различных секторах экономики в рамках учетно-аналитической системы.

Процесс корректировки данных в инфляционной экономике подразумевает появление новых видов затрат, которые не связаны ни с производственным процессом (счет 20 «Основное производство»), ни с затратами и процессами, призванными оказывать сопутствующие услуги (счет 23 «Вспомогательные производства»), они лишь косвенно относятся к затратам на организацию производства и управления (счет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»). Но при этом, если говорить о методах и подходах, позволяющих «очистить» учетно-отчетные данные от воздействия инфляции, как о самостоятельном процессе, необходимо усилить учетные функции для отражения связанных с данными процессами затрат на отдельном счете бухгалтерского учета.

При этом бухгалтерский учет может осуществляться двумя способами: с использованием свободных счетов (22, 24, 27, 30-39) для отражения различных видов затрат либо посредством усиления аналитических возможностей одного из существующих счетов.

Учитывая ограниченное количество свободных счетов, с целью систематизации затрат, связанных с инфляционными корректировками, нами предлагается использовать счет 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий». Для развития аналитических возможностей данного счета целесообразно открытие такой системы субсчетов, которая позволит калькулировать себестоимость данного бизнес-процесса, а также выявлять финансовый результат инфляционно-корректировочных мероприятий (табл. 3.12).

Необходимость использования счета 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий» объясняется наличием и широкой номенклатурой затрат при реализации данного бизнес-процесса. По дебету данного счета будут отражаться затраты по организационно-административной, методической, оценочной, аналитической и учетной деятельности в рамках корректировки объектов бухгалтерского наблюдения на уровень инфляции, по кредиту – их списание.

Аккумулятивное отражение затрат, связанных с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий на отдельном синтетическом счете усиливает аналитические функции управления соответствующим бизнес-процессом, за счет обособления бухгалтерских записей от данных, отражающих текущую финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта. В табл. 3.13 представлен альбом типовых бухгалтерских записей по отражению корректировки объектов бухгалтерского наблюдения на уровень инфляции.

Предлагаемая система корреспонденции счетов по отражению затрат и результатов корректировочных мероприятий позволит аккумулировать в системе бухгалтерского финансового и управленческого учета важную информацию для принятия управленческих решений в кризисных условиях.

Расширение учетных функций на счетах  
при проведении инфляционных корректировок

Счет	Предлагаемая система субсчетов	Статьи затрат
22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий»	22.1 «Организационно-методические расходы»	Отражаются затраты, связанные с разработкой регламентов, стандартов, методик, программ мероприятий, форм первичной и сводной документации, должностных инструкций и т.д. в рамках инфляционных корректировок
	22.2 «Оценочная деятельность»	Отражению подлежат затраты, связанные с проведением независимой оценки активов
	22.3 «Затраты по автоматизации процесса»	Поскольку процесс инфляционной корректировки является достаточно трудоемким, его автоматизация является объективной необходимостью. Данный субсчет будет отражать затраты, связанные с разработкой специализированных компьютерных программ и баз данных. Здесь же будут учтены затраты, связанные со сбором, хранением и автоматизированной обработкой соответствующей информации
	22.4 «Прочие затраты, связанные с инфляционными корректировками»	Отражаются затраты, не вошедшие в предыдущие статьи, такие как налоги, сборы, расходы по страхованию активов, командировочные расходы и т.д.
	22.5 «Расходы, понесенные в связи с дефляционными процессами»	Отражаются затраты, понесенные организацией в результате устойчивой дефляции в экономике
90 «Продажи»	90.8 «Расходы, связанные с инфляционными корректировками»	Отражаются затраты, понесенные в результате проведения корректировочных мероприятий, списанные со следующих субсчетов: 22.1; 22.2; 22.3; 22.4
99 «Прибыли и убытки»	99.3 «Прибыли и убытки в результате инфляционных корректировок»	Отражается финансовый результат, полученный в ходе проведения инфляционных корректировок

Расширение учетных и аналитических функций за счет применения счета 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий» помимо выработки релевантной в кризисных условиях информации также позволит разгрузить счет 26 «Общехозяйственные расходы». Предложенная система счетоводческого сопровождения в конечном итоге позволяет выявить финансовый результат такого бизнес-процесса, как «Инфляционные корректировки».



Типовая система корреспонденции счетов  
по отражению инфляционных корректировок

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата работникам, осуществляющим разработку регламентов, стандартов, методик, программ мероприятий, форм первичной и сводной документации, должностных инструкций и т.д. в рамках инфляционных корректировок	22.1	70
Произведены социальные отчисления работникам, осуществляющим разработку регламентов, стандартов и т.д.	22.1	69
Отражены консультационные, аналитические и экспертные услуги сторонних организаций, связанные с разработкой соответствующих регламентов, стандартов, программных мероприятий	22.1	76
Отражение затрат, связанных с оценочной деятельностью	22.2	70; 69; 76; 71; 60; 02
Отражены затраты, связанные с разработкой специализированных компьютерных программ и баз данных для целей инфляционных корректировок, а также затраты, связанные со сбором, хранением и автоматизированной обработкой соответствующей информации	22.3	10; 70; 69; 76; 71; 60; 02; 04; 23
Отражены расходы по служебным командировкам, связанным с администрированием и управлением процессом «Инфляционные корректировки»	22.4	71
Отражены расходы, понесенные в результате корректировки объектов бухгалтерского наблюдения на уровень инфляции	22.5	10; 70; 69; 76; 71; 60; 02; 04; 23
Списаны затраты, связанные с разработкой регламентов, стандартов, методик, программ мероприятий, форм первичной и сводной документации, должностных инструкций и т.д. в рамках инфляционных корректировок	90.8.1	22.1
Списаны затраты, связанные с проведением независимой оценки активов	90.8.2	22.2
Списаны затраты, связанные с разработкой специализированных компьютерных программ и баз данных	90.8.3	22.3
Списаны прочие затраты, связанные с инфляционными корректировками	90.8.4	22.4
Списаны расходы, понесенные в связи с дефляционными процессами	90.8.5	22.5
Отражен убыток, полученный в результате корректировки объектов бухгалтерского наблюдения на уровень инфляции	99.3.1	90.8.1
	99.3.2	90.8.2
	99.3.3	90.8.3
	99.3.4	90.8.4
Отражен убыток, полученный в результате корректировки объектов бухгалтерского наблюдения на уровень дефляции	99.3.5	90.8.5
Отражен инфляционный результат отчетного года (убыток)	84	99

Что касается непосредственно переоценки активов и пассивов в результате воздействия инфляции, то нами предлагается два варианта учетных действий. Первый, вариант проведения учетных процедур по отражению инфляционных корректировок предполагает использование одного из существующих счетов за счет введения дополнительных аналитических счетов.

Для этих целей в системе управленческого учета экономического субъекта может быть использован счет 83 «Добавочный капитал». Для усиления его аналитических свойств целесообразно открыть новые субсчета, позволяющие скорректировать величину внеоборотных и оборотных активов на фактическую инфляцию в ретроспективном периоде.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н, счет 83 «Добавочный капитал» предназначен для отражения изменения стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки; суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества и последующего его увеличения либо распределения сумм между учредителями экономического субъекта. В практике функционирования сельскохозяйственных организаций к счету 83 «Добавочный капитал» открываются следующие субсчета:

83-1 «Эмиссионный доход»;

83-2 «Прирост стоимости за счет переоценки внеоборотных активов»;

83-3 «Капитал, инвестированный в социальную сферу».

Такая структура субсчетов не позволяет в полной мере отразить всю информацию относительно корректировки стоимости активов под воздействием инфляции. В связи с этим нами предлагается использовать многоуровневую структуру счета 83 «Добавочный капитал» для сельскохозяйственных организаций (табл. 3.14).

Расширение учетных функций счета 83 «Добавочный капитал»  
для целей отражения величины инфляционных корректировок

Синтетический счет	Субсчет 1-го порядка	Пояснения
83 «Добавочный капитал»	83-2 «Изменение стоимости за счет переоценки»	
Субсчета 2-го порядка	Субконто	
83-2-1 «Прирост стоимости внеоборотных активов за счет переоценки»	По видам внеоборотных активов	Аккумулируются данные о величине прироста стоимости внеоборотных активов в рамках инфляционно-корректировочных мероприятий. Начисленные суммы дооценки стоимости внеоборотных активов отражаются по кредиту субсчета
83-2-2 «Прирост стоимости оборотных активов за счет переоценки»	По видам оборотных активов	Отражаются операции дооценки стоимости оборотных активов в рамках инфляционно-корректировочных мероприятий. Начисленные суммы дооценки отражаются по кредиту субсчета
83-2-3 «Прирост стоимости прочих доходов, полученных в неденежной форме, за счет переоценки»	По видам полученных неденежных прочих доходов	Отражаются операции дооценки стоимости активов, которые получены в неденежной форме и изначально приняты на учет в составе прочих доходов экономического субъекта. Начисленные суммы дооценки отражаются по кредиту субсчета
83-2-4 «Прирост стоимости прочих расходов, понесенных в неденежной форме, за счет переоценки»	По видам понесенных неденежных прочих расходов	Отражаются операции, связанные со снижением стоимости активов, изначально принятые в составе прочих расходов (например, вследствие безвозвратных потерь из-за стихийного бедствия). Начисление сумм производится по дебету субсчета

В табл. 3.15 представлен альбом типовых бухгалтерских записей по отражению корректировки объектов бухгалтерского наблюдения на уровень инфляции

при использовании предложенной структуры субсчетов к счету 83 «Добавочный капитал».

Таблица 3.15

Типовая система корреспонденции счетов по отражению инфляционных корректировок при использовании предложенной структуры субсчетов к счету 83 «Добавочный капитал»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующий счет		Сумма
	Дебет	Кредит	
Произведена корректировка стоимости материалов	10	83-2-2	10550
Произведена корректировка стоимости животных на выращивании и откорме	11	83-2-2	7810
Произведена корректировка стоимости товаров	41	83-2-2	2470
Произведена корректировка стоимости прочих доходов, полученных в неденежной форме	10, 11, 41	83-2-3	760
Произведена корректировка стоимости прочих расходов, понесенных в неденежной форме	83-2-4	10, 11, 41	760
Списана разница между скорректированной и фактической стоимостью ресурсов, израсходованных на создание внеоборотного актива	08	83-2-1	16400
Произведена корректировка стоимости приобретенных основных средств	01	83-2-1	16400
Произведена корректировка стоимости приобретенных нематериальных активов	04	83-2-1	1100
Произведена корректировка стоимости доходных вложений в материальные ценности	03	83-2-1	640

Более приоритетным считаем второй вариант отражения результатов инфляционной корректировки стоимости активов и пассивов экономического субъекта в системе антикризисного управленческого учета.

Так, для формирования конечного результата по реализации антиинфляционных мероприятий предлагаем в системе управленческого учета открыть следующие счета:

- счет 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий» – для отражения затрат, связанных с проведением антиинфляционных мероприятий, а также отражения инфляционных расходов;
- счет 06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов» – для отражения результатов переоценки основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности и других внеоборотных активов;
- счет 12 «Влияние инфляции на оборотные активы» – для отражения результатов переоценки материалов, животных на выращивании и откорме и других оборотных активов;
- счет 72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям» – для отражения результатов переоценки дебиторской и кредиторской задолженности, а также прочих операций;
- счет 93 «Инфляционные прибыли (убытки)» – на данном результативном, активно-пассивном счете будет отражаться изменение реальной величины доходов и расходов, а также активов и пассивов в условиях инфляции. По дебету счета необходимо отражать расходы организации, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий, а также суммы инфляционных расходов, полученные в результате корректировки активов. По кредиту будут отражаться инфляционные доходы, полученные в результате переоценки активов и пассивов. Аналитический учет по данному счету целесообразно вести по видам активов и пассивов, которые подлежат корректировке на уровень инфляции.

В табл. 3.16 представлена система субсчетов к предлагаемым для открытия счетам, позволяющая усилить учетные и аналитические функции при реализации антиинфляционных мероприятий.

Отметим, что инфляционные и операционные результаты должны быть разграничены, поэтому операции по инфляционным корректировкам предлагается вести отдельно в системе управленческого учета.

Предлагаемая система счетов и субсчетов для отражения  
инфляционных корректировок в системе управленческого учета

Счет	Субсчет	Отношение к балансу
06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов»	06-1 «Влияние инфляции на основные средства» 06-2 «Влияние инфляции на нематериальные активы» 06-3 «Влияние инфляции на доходные вложения в материальные ценности» 06-4 «Влияние инфляции на оборудование к установке» 06-5 «Влияние инфляции на вложения во внеоборотные активы»	активный
12 «Влияние инфляции на оборотные активы»	12-1 «Влияние инфляции на материалы» 12-2 «Влияние инфляции на животных на выращивании и откорме» 12-3 «Влияние инфляции на незавершенное производство в рамках основного производства» 12-4 «Влияние инфляции на незавершенное производство в рамках вспомогательного производства»	активный
22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий»	22-6 «Амортизация основных средств» 22-7 «Амортизация нематериальных активов» 22-8 «Амортизация на доходные вложения в материальные ценности»	активный
72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям»	72-1 «Инфляционные корректировки по дебиторской задолженности» 72-2 «Инфляционные корректировки по кредиторской задолженности» 72-3 «Инфляционные корректировки по амортизации» 72-4 «Влияние инфляции на прочие активы и пассивы»	активно-пассивный
93 «Инфляционные прибыли (убытки)»	93-1 «Инфляционные доходы» 93-2 «Инфляционные расходы» 93-9 «Итоговая прибыль (убыток) от влияния инфляции»	активно-пассивный

Приведем пример корреспондирующих записей с использованием предлагаемой системы счетов (табл. 3.17).

Предложенный механизм позволит сформировать систему счетоводства для эффективного проведения инфляционно-корректировочных мероприятий в рамках антикризисной модели управленческого учета.

Отметим, что применение методов корректировки фактов хозяйственной деятельности на уровень инфляции, кроме всего прочего, позволяет придерживаться концепции сохранения капитала, что в условиях кризиса особенно актуально

Альбом корреспондирующих записей по отражению  
инфляционных корректировок в системе управленческого учета

Дата (ус- ловно)	Содержание операции	Финансовый учет		Управленче- ский учет		Сум- ма, руб.
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1.03	Введен в эксплуатацию объект основных средств	01	08			1000
1.04	Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки объекта основных средств			06-1	93-1	250
1.04	Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки объекта нематериальных активов			06-2	93-1	110
1.04	Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки объекта вложений во внеоборотные активы			06-5	93-1	640
2.03	Поступили материальные ценности от поставщиков	10	60			150
2.04	Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки стоимости материальных ценностей			12-1	93-1	30
2.04	Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки незавершенного производства в рамках основного производства			12-3	93-1	1640
3.03	Поступили материалы от поставщиков	10	60			2000
15.04	Произведена оплата поступивших материалов от поставщиков	60	51			2000
4.05	Отражен инфляционный доход, связанный с корректировкой стоимости кредиторской задолженности			72	93-1	120
4.03	Отражено начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производственного назначения	20	02			1100
4.04	Отражен инфляционный расход амортизационных отчислений по объектам основных средств производственного назначения			22-1	72	70
4.04	Учтен в составе инфляционных убытков инфляционный расход по величине амортизационных отчислений по объектам основных средств производственного назначения			93-2	22-1	70
4.04	Учтен в составе инфляционных убытков инфляционный расход по величине амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов			93-2	22-2	160
4.04	Учтен в составе инфляционных убытков инфляционный расход по величине амортизационных отчислений по объектам основных средств, предназначенных для аренды			93-2	22-3	130
5.04	Начислены проценты по займу	91	66			650
6.05	Учтена величина инфляционного дохода в результате обесценения кредиторской задолженности			72	93-1	90
7.04	Отражена задолженность заказчика за выполненные работы	62	90-1			1200
8.05	Учтена величина инфляционного расхода в результате корректировки дебиторской задолженности			93-2	72	310
30.12	Закрытие субсчета «Инфляционные доходы»			93-1	93-9	2880

Продолжение табл. 3.17

Дата (ус- ловно)	Содержание операции	Финансовый учет		Управленче- ский учет		Сум- ма, руб.
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
30.12	Закрытие субсчета «Инфляционные расходы»			93-9	93-2	670
30.12	Отражен инфляционный убыток отчетного периода			99	93-9	
30.12	Отражена инфляционная прибыль отчетного периода			93-9	99	2210
30.12	Скорректирован капитал на величину инфляционного убытка			84	99	
30.12	Списаны инфляционные убытки за счет резерва			88	93-9	
30-12	Скорректирован капитал на величину инфляционной прибыли			99	84	2210

Проведенное на данном этапе исследование позволило получить следующие научные результаты:

1) систематизированы факторы воздействия инфляции на учетно-аналитическую систему, сгруппированные в разрезе их прямого и косвенного влияния на систему финансового учета, управленческого учета, налогового учета, бухгалтерскую отчетность, экономического анализа, систему внутреннего контроля и аудита, что позволило сформировать семантический профиль экономического субъекта с повышенным / пониженным риском негативного воздействия инфляции;

2) классифицированы методы и способы корректировки учетных данных в инфляционной экономике, что позволило обосновать выделение новой экономической категории «инфляционно-корректировочные мероприятия», трактуемой нами как процесс нивелирования влияния инфляционных и дефляционных явлений в экономике на систему учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта за счет применения целостного комплекса мероприятий, процедур и методических подходов в системе финансового и управленческого учета, анализа и контроля, в результате которых пользователь получает данные, «очищенные» от инфляционного воздействия;

3) посредством сопоставления инфляционно-корректировочных мероприятий с имманентными свойствами, присущими основным, обслуживающим и управляющим бизнес-процессам, обоснована целесообразность их выделения в самостоятельный бизнес-процесс;



4) предложена графическая характеристика бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия», базирующаяся на систематическом выполнении функций планирования, реализации мероприятий, мониторинга и корректирующего воздействия, в соответствии с концептуальными положениями теории цикла Деминга, что позволило сформировать перечень инструментально-программных средств эффективной реализации инфляционно-корректировочных мероприятий в условиях применения процессно-ориентированного управления;

5) предложена структура и дана характеристика разделов паспорта бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия», использование которого позволит повысить эффективность системы бюджетирования, даст возможность рассчитать эффективность бизнес-процесса, будет способствовать усилению контрольных и аналитических функций при принятии соответствующих решений;

б) даны рекомендации по усилению учетных функций реализации бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия», базирующиеся на использовании счета 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий» и предложенной системы субсчетов, расширяющих аналитические и учетные свойства реализации бизнес-процесса, что в конечном итоге позволит оптимизировать счетоводческое сопровождение бизнес-процесса за счет систематизации затрат, а также дополнительной возможности выявления финансового результата инфляционно-корректировочных мероприятий и калькулирования их себестоимости;

7) сформирована совокупность счетов управленческого учета для отражения влияния фактора инфляции: 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий»; 06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов»; 12 «Влияние инфляции на оборотные активы»; 72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям»; 93 «Инфляционные прибыли (убытки)» с их аналитическим развитием и схемой корреспондирующих записей, позволяющая реализовать концепцию поддержания капитала в антикризисной модели управленческого учета.

### **3.4. Бюджетирование как инструмент управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике**

В условиях динамичности бизнес-среды и ее неопределенности важное значение приобретает эффективное управление расходами экономического субъекта. В этом контексте еще большее внимание уделяется механизмам бюджетного планирования, являющегося, с одной стороны, способом реализации управленческого учета, а с другой – общей функцией управления экономическим субъектом. Отметим, что среди современных исследователей часть ученых отождествляют бюджетирование с системой менеджмента, как общей функцией управления [35, 69 с. 216; 72, 118, 311], другая же группа – с системой управленческого учета [68, 106, 167], в рамках которой бюджетирование трактуется как технология обобщения учетных данных для контроля и анализа показателей бюджетов с целью принятия управленческих решений. Некоторые авторы придерживаются мнения, что бюджетирование содержит как управленческий, так и учетный аспекты [45, с. 280 – 281; 200].

На наш взгляд, сущность бюджетирования сводится к составлению взаимосвязанных планов производственно-финансовой деятельности экономического субъекта и его подразделений с учетом оперативных и стратегических целей функционирования, контролю за выполнением этих планов, являясь, по сути, связующим звеном между системой управления и учетным пространством. В системе бюджетирования применяются разнообразные способы воздействия на величину отклонений от параметров исполнения бюджетов, что в конечном итоге и обеспечивает повышение качества управленческих решений. В информационном отношении система бюджетирования объединяет сразу несколько процессов (планирование, учет, контроль и анализ стоимостных показателей деятельности). Бюджетирование по сути переводит стратегию бизнес-единицы в конкретные действия.

Проведенный экспертный опрос мнений специалистов в области управленческого учета<sup>1</sup> показал, что большая их часть относит бюджетирование к одним из наиболее эффективных и востребованных инструментов управленческого учета, отождествляя его, прежде всего, с технологией обобщения учетных данных для контроля и анализа показателей бюджетов с целью принятия управленческих решений (табл. 3.18).

Таблица 3.18

Распределение мнений экспертов относительно трактовки системы  
бюджетирования

Вопрос: С какой технологией в большей степени Вы ассоциируете систему бюджетирования?	Фокус-группа			Итого по всем респондентам
	Эксперты	Учетные работники	Пользователи	
Бюджетирование – это в большей степени функция управления в рамках общей системы менеджмента (технология менеджмента)	18,8	3,3	51,0	16,1
Бюджетирование – это технология обобщения учетных данных для контроля и анализа показателей бюджетов с целью принятия управленческих решений (технология учета)	75,0	73,3	46,3	69,6
Бюджетирование – это технология контроля	6,3	23,3	2,7	14,3
Итого	100,0	100,0	100,0	100,0

Учитывая неоднородность мнений современных авторов по вопросам содержания и трактовки структурных блоков процесса бюджетирования, определяющих общеметодические параметры его реализации, нами были уточнены цели, задачи, объект и принципы бюджетирования, составляющие его концептуальную основу (табл. 3.19).

Несмотря на высокую эффективность бюджетирования, отмечаемую ведущими специалистами в области управленческого учета [68, 106, 126, 239, 252, 265, 311 и др.], данная система используется далеко не всеми отечественными экономическими субъектами.

<sup>1</sup> Методика проведения описана во второй главе исследования

## Характеристика концептуальных основ системы бюджетирования

Структурный блок	Характеристика
Цель	Повышение эффективности деятельности экономического субъекта в целом и отдельных центров ответственности за счет координации процессов планирования и использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов для достижения стратегических целей
Задачи	Планирование деятельности; контроль производственной ситуации; оценка результатов деятельности центров ответственности; координация деятельности структурных подразделений; эффективное доведение планов до всех уровней управления; мотивация на достижение параметров бюджета
Объект	Экономический субъект в целом – сельскохозяйственная организация; центры ответственности – центры затрат, доходов, прибыли, инвестиций; бизнес-процессы – основные (заготовка, производство (растениеводство, животноводство, промышленные производства), продажа) и вспомогательные (управление персоналом, управление финансами и учетом); виды работ – выращивание зерновых культур, выращивание масличных культур, выращивание молодняка КРС и др.; статьи затрат (по видам продукции) и элементы расходов (материальные, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие расходы); объекты калькулирования (по видам продукции); департаменты, отделы планирования и бюджетирования
Принципы	4.1 Иерархичности и интеграции: совокупность частных бюджетов составляет общую систему бюджетирования, обеспечивающих внутреннюю непротиворечивость и декомпозиционность построения, когда бюджеты нижнего уровня детализируют бюджеты более высокого уровня. При этом плановая деятельность подразделений реализуется на основе поставленных со стороны руководства задач. 4.2 Последовательности: процесс бюджетирования начинается с подготовки бюджета продаж и далее реализуется по определенному алгоритму; 4.3 Принцип нормирования: процесс бюджетирования предполагает составление норм и нормативов; 4.4 Принцип экономической целостности: предполагает нивелирование внутренних материальных и денежных оборотов; 4.5 Принцип учета внешней конъюнктуры рынка и макроэкономических факторов; 4.6 Принцип временной определенности и периодичности: бюджетирование осуществляется в границах определенного временного периода, при этом бюджетный период имеет определенную продолжительность; 4.7 Принцип прогностичности и вариативности: бюджеты составляются на основе данных прогнозного характера, но при этом требуется рассмотрение нескольких вариантов развития событий, тем самым, задаются определенные «коридоры» бюджетизируемых параметров; 4.8 Существенности данных и экономической целесообразности: затраты на организацию процесса бюджетирования не должны превышать выгод от использования полученной информации. Это определяет степень детализации затрат, которая не должна быть излишней; 4.9 Принцип учета особенностей бизнес-модели и организационной структуры экономического субъекта; 4.10 Принцип аналитичности информации: данные генерируемые в системе бюджетирования должны предоставляться в максимально удобном виде для детальной оценки и анализа; 4.11 Принцип ответственности: лица, задействованные в принятии решений в системе бюджетного планирования, отвечают за достижение плановых показателей деятельности и выполнение плановых заданий; 4.12 Контроль выполнения заданных показателей.

Структурные блоки	Характеристика
Принципы	Система внешнего, по отношению к лицу, принимающему решения, контроля должна включать мероприятия предварительного (на этапе утверждения планов), текущего (в процессе оперативного управления) и последующего (по итогам исполнения) контроля. 4.13 Принцип сбалансированности: бюджетная система должна обеспечивать взаимосвязь финансового, экономического и инвестиционного циклов деятельности; сбалансированность доходов и расходов, активов и пассивов. 4.14 Принцип регламентации предполагает описание методологии и концептуальных основ системы бюджетирования. В системе бюджетирования должен соблюдаться принцип единства методологии расчета и набора показателей. 4.15 Принцип резервирования предполагает реализацию функций резервного менеджмента при реализации процесса бюджетирования в рамках антикризисной модели управленческого учета
Информационная база	Нормативно-правовая и справочная информация (материальные и трудовые нормы), статистические данные, данные бухгалтерского финансового и управленческого учета, внутренние оперативные данные, данные мониторинга внешней среды, прочие данные. В качестве входящей информации может использоваться: совокупность целевых показателей и сценарных условий, лимиты и другие параметры, сформированные в системе среднесрочного планирования, в частности план объемов производства исходя из количества заключенных договоров; график ремонтных и иных работ; данные о величине остатков готовой продукции, сырья и материалов на складах организации
Требования к системе бюджетного планирования	Система бюджетного планирования в организации должна обеспечить достижение следующих эффектов: 6.1 Обеспечение стабильного характера реализации системы бюджетного управления в структурных подразделениях экономического субъекта; 6.2 Гармонизация системы стратегического управления с системой финансово-экономического управления; 6.3 Контрольно-аналитическое обеспечение бюджетного процесса; 6.4 Принятие управленческих решений в сфере бюджетного регулирования

К факторам, ограничивающим распространение бюджетирования в отечественной экономике, можно отнести: трудоемкость данного процесса, недостаточную квалификацию персонала, дороговизну соответствующего программного обеспечения, невозможность прогнозирования отдельных параметров финансово-хозяйственной жизни экономического субъекта, недостаточную мотивацию и вовлеченность менеджеров в реализацию стратегических проектов. Бюджетирование в организации должно соответствовать специфике производственно-финансовой деятельности организации, ее масштабам, отраслевым особенностям функционирования. Так, например, для сельскохозяйственных организаций в силу сезонного характера производства более рациональным является постановка системы гибких бюджетов, поскольку кассовые разрывы могут возникать не только вследствие игнорирования механизмов стратеги-

ческого планирования, но и за счет влияния фактора сезонности. Конкретные формы бюджетов, регламент их разработки, реализации и контроля должны быть описаны в положении о системе бюджетирования.

В табл. 3.20 представлена наиболее рациональная структура разделов типового положения о системе бюджетирования сельскохозяйственной организации, а также дана характеристика каждого из разделов.

Таблица 3.20

Предлагаемая структура и содержание разделов «Положения о системе бюджетирования сельскохозяйственной организации»

№ раздела	Раздел	Краткое содержание раздела
	Глоссарий	Приводятся ключевые термины и сокращения
Раздел 1	Цель, назначение Положения и порядок внесения изменений	
1.1	Назначение	В качестве цели документа выделяется создание единой методики планирования бюджетных параметров, содержащей описание системы годового планирования, корректировки, анализа и фактического исполнения бюджета. Помимо этого в данном разделе указываются основные пользователи, нормативные акты, порядок утверждения
1.2	Порядок внесения изменений	В разделе указываются: причины, по которым в Положение могут быть внесены изменения (противоречия действующему законодательству, изменения условий деятельности и т.д.); инициаторы внесения изменений; порядок утверждения изменений; порядок регламентации в иных локальных нормативных документах экономического субъекта
Раздел 2	Описание системы бюджетирования	
2.1	Цель и задачи системы бюджетирования	Приводится характеристика цели бюджетирования; эффекты, создаваемые ею; задачи; перечень основных требований к создаваемой системе бюджетного планирования
2.2	Структура системы бюджетирования	Описывается место бюджетирования в системе финансово-экономического управления экономического субъекта, приводится перечень элементов системы бюджетирования, характеристика входящей информации
2.3	Принципы системы бюджетирования	Дается описание основных принципов системы бюджетирования
2.4	Процессы системы бюджетирования	Приводится графическое и семантическое описание модели бюджетирования как последовательности повторяющихся процессов формирования бюджета, исполнения бюджета, формирования отчетности об исполнении бюджета, анализа исполнения бюджетных показателей
2.5	Участники процессов бюджетного управления и их функции	Указываются субъекты, за которыми закреплена обязанность методического руководства процессом финансово-экономического планирования, организации исполнения плановых показателей и анализа исполнения утвержденных планов (лица, ответственные за функциональные бюджеты, менеджеры центров ответственности, представители бюджетного комитета и др.). В дополнение к этому указываются их функции (разработка и доведение до участников методологии бюджетирования, обеспечение соответствующими нормативно-методическими и справочными данными, разъяснение отдельных вопросов, разработка методов оперативного контроля за исполнением бюджета, формирование общей системы планирования, оперативная корректировка бюджета, подготовка предложений по использованию профицита бюджета, актуализация бюджетных показателей,

№ раздела	Раздел	Краткое содержание раздела
		аналитическое обеспечение ожидаемых и фактических результатов бюджетного планирования и др.). Также в данном разделе могут быть указаны полномочия и ответственность участников процесса бюджетного планирования
2.6	Система бюджетных документов	Приводится перечень документов, подлежащих формированию на разных этапах бюджетного процесса. В частности перечисляются все функциональные бюджеты и сводные бюджеты
2.7	Содержание бюджетных форм	Указывается бюджетный период (как правило, год, функциональные бюджеты могут формироваться с помесечной и поквартальной разбивкой); содержание функциональных бюджетов (информация в разрезе статей, видов продукции, работ и услуг и т.д.); приводится характеристика каждого из функциональных бюджетов (содержание и назначение)
2.8	Принципы отражения и структура аналитической информации	Описывается порядок автоматизированной обработки информации (программный продукт); характеризуются исполнители, обязательные аналитические разрезы и реквизиты, входная информация (справочники, классификаторы и базы данных) и требования к функционированию, администрированию и поддержке автоматизированной информационной системы
2.9	Методика резервного бюджетирования	Описывается система счетов и бюджетов для реализации резервного бюджетирования в условиях кризисных процессов в экономике, а также функции резервного менеджера
3.1	Годовое Бюджетное планирование	В системе планирования происходит перераспределение ресурсов между ключевыми бизнес-процессами, мероприятиями, руководителями. В данном разделе характеризуется порядок формирования и утверждения бюджета
<b>Раздел 3 Процессы системы бюджетирования</b>		
3.1	Годовое бюджетное планирование	Приводится алгоритм системы годового бюджетного планирования, содержащий предварительный (прогнозирование доходов и расходов, стратегический план, бизнес-план, инвестиционный план, финансовый и экономический прогнозы и др.) и основной (планирование закупок, платежей, инвестиций, затрат и доходов по текущей деятельности, формирование производственной программы, план финансовой деятельности и др.) этапы. Указывается календарный график системы бюджетного планирования
3.2	Бюджетный контроль	Указывается контролируемый период, а также параметры, по которым проводится оперативный контроллинг
3.3	Оперативная корректировка	Бюджетное регулирование происходит в случае превышения допустимых отклонений, которые также целесообразно привести в положении. Указывается субъект, на который возложены обязанности мониторинга отклонений от планируемых параметров, случаи, в которых происходит перераспределение свободных, незарезервированных сумм
3.4	Отчетность об исполнении бюджетов и анализ отклонения бюджетных показателей	Указываются сроки и состав формируемой отчетности (отчет об исполнении финансовых (сводных) бюджетов, пояснительная записка с указанием причин отклонений, отчет о фактически сложившейся величине профицита (дефицита) бюджетов и др.) по результатам бюджетного планирования.
	Приложения	Приводятся формы документов, алгоритмы, схемы и другие данные поясняющего характера

На наш взгляд, придерживаясь вышеописанной структуры бюджетирования, сельскохозяйственные организации смогут построить эффективную систему

планирования и контроля за ресурсами. Кроме того, использование регламента обеспечит единство применяемых подходов бюджетного планирования экономических субъектов со сложной организационной структурой, в частности агрохолдингового типа, будет способствовать «справедливому» распределению функций и обязанностей лиц, задействованных в выполнении процедур бюджетного планирования, а также осуществлению документооборота в соответствии с установленными сроками и предметными связями. Формирование системы бюджетирования должно базироваться на выполнении структурированной последовательности операций, составляющих концептуальные элементы данной системы с целью эффективного использования ресурсов и оперативного управления бизнес-процессами за счет систематического выполнения функций планирования, учета, отчетности, анализа, мониторинга и прогнозирования. В этой связи нами предложена концептуальная схема процесса бюджетного планирования (рис. 3.9).

По результатам изучения концептуально-теоретических основ системы бюджетного планирования предлагаем трактовать экономическую дефиницию «бюджетирование» следующим образом: бюджетирование – это многомерная экономическая категория, которая характеризуется совокупностью приемов планирования, учета, анализа, прогнозирования и контроля денежных средств и финансовых результатов в разрезе центров ответственности с целью эффективного управления бизнес-процессами экономического субъекта в рамках единой стратегии его развития.

Учетный аспект бюджетирования заключается в необходимости обобщения данных для целей последующей контрольно-аналитической обработки бюджетлируемых параметров и принятия управленческих решений.



**Цель** – Повышение эффективности деятельности экономического субъекта в целом и отдельных центров ответственности за счет координации процессов планирования и использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов для достижения стратегических целей

**Объекты:** экономический субъект в целом; центры ответственности; бизнес-процессы; виды работ; статьи затрат и элементы расходов; объекты калькулирования

**Задачи:** 1. Планирование деятельности; 2. Контроль производственной ситуации; 3. Оценка результатов деятельности центров ответственности; 4. Координация деятельности структурных подразделений; 5. Эффективное доведение планов до всех уровней управления; 6. Мотивация на достижение параметров бюджета

**Информационная база:** Нормативно-правовая и справочная информация, статистические и внутренние оперативные данные, данные бухгалтерского и управленческого учета, данные мониторинга внешней среды, отдела маркетинга и риск-менеджмента и др. В качестве входящей информации может использоваться: совокупность целевых показателей и сценарных условий, лимиты и другие параметры, сформированные в системе среднесрочного планирования

**Требования:** 1 Обеспечение стабильного характера реализации системы бюджетного управления в структурных подразделениях экономического субъекта; 2 Гармонизация системы стратегического управления с системой финансово-экономического управления; 3 Контрольно-аналитическое обеспечение бюджетного процесса; 4 Принятие управленческих решений в сфере бюджетного регулирования

**Принципы:** 1. Иерархичности и интеграции; 2. Последовательности; 3. Принцип нормирования; 4. Принцип экономической целостности; 5. Принцип учета внешней конъюнктуры рынка и макроэкономических факторов; 6. Принцип временной определенности и периодичности; 7. Принцип прогностичности и вариативности; 8. Существенности данных и экономической целесообразности; 9. Принцип учета особенностей бизнес-модели и организационной структуры экономического субъекта; 10. Принцип аналитичности информации; 11. Принцип ответственности; 12. Контроль выполнения заданных показателей. 13. Принцип сбалансированности. 14. Принцип регламентации 15. Принцип резервирования

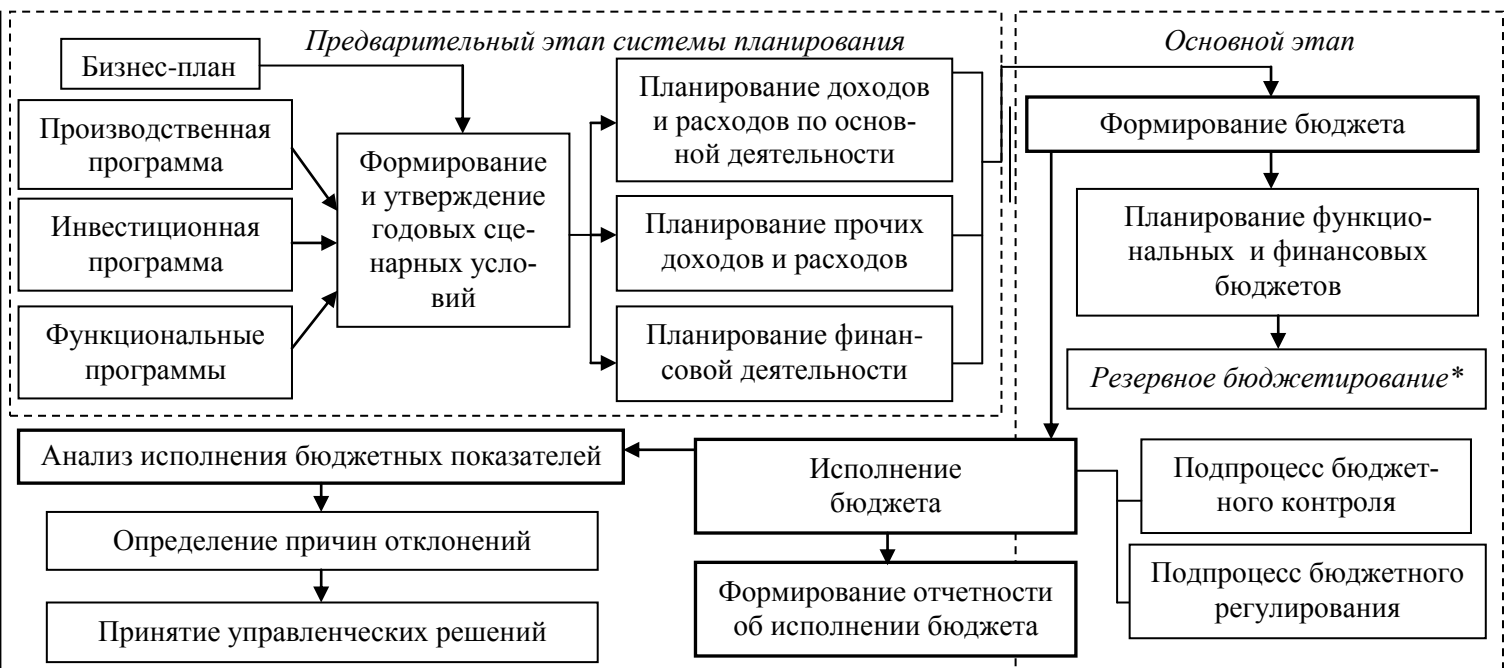


Рис. 3.9. Концептуальная схема процесса бюджетного планирования<sup>1</sup>

<sup>1</sup> \* - Предложено автором

В процессе внедрения системы бюджетирования необходимо отталкиваться от следующей последовательности действий:

- 1) выработка целевых установок бюджетирования;
- 2) разработка финансовой структуры экономического субъекта;
- 3) разработка схемы взаимодействия бюджетов (в зависимости от типа продуктовой или дивизионной модели экономического субъекта);
- 4) методическое обеспечение резервного бюджетирования;
- 5) разработка единой политики бюджетирования для всех структурных подразделений с целью последующей консолидации бюджета;
- 6) распределение бюджетов в зависимости от структуры центров ответственности;
- 7) выработка методики оценки эффективности системы бюджетного планирования (KPI, ССП и др.);
- 8) анализ исполнения бюджетных показателей.

Основным недостатком, препятствующим полноценному внедрению системы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях, на наш взгляд, является то обстоятельство, что применяемая система бюджетирования не всегда привязана к финансовой структуре экономического субъекта, а является продолжением организационной структуры. При этом менеджеры порой вынуждены концентрироваться на выполнении разных, а в некоторой степени и взаимоисключающих, противоречащих друг другу задач. В связи с этим необходимо построение финансовой структуры, которая должна совпадать со структурой бизнеса и видами деятельности экономического субъекта. Это позволяет производить оценку результатов по каждому направлению деятельности и, как следствие, принимать верные управленческие решения. Сегментирование деятельности хозяйствующего субъекта в зависимости от существующих центров ответственности, то есть построение эффективной финансовой структуры, позволяет идентифицировать места, в которых происходит формирование, учет и перераспределение прибыли, а также осуществляется контроль за расходами.

С этой целью считаем необходимым разрабатывать индивидуальную структуру центров финансовой ответственности за счет перегруппировки структурных подразделений и форм реализуемых бюджетов. Основой для отнесения того или иного структурного подразделения к центрам ответственности являются функциональные обязанности и полномочия менеджера, который его возглавляет.

В табл. 3.21 приведена концептуальная характеристика разработки финансовой структуры сельскохозяйственной организации для формирования системы бюджетирования.

Чем в большей степени структура центров финансовой ответственности сбалансирована с организационной структурой, тем более эффективна система бюджетирования. За центрами ответственности должны быть закреплены только те полномочия, которые позволяют воздействовать на определенные затраты. В этой связи актуальным является вопрос оценки степени регулируемости затрат и последующего закрепления их за конкретными центрами ответственности.

Многие авторы указывают на особую роль бюджетирования как инструмента финансовой дисциплины и оптимального управления финансовыми ресурсами в условиях кризисных процессов в экономике [19, с. 98-100; 153, с. 193-196; 165, с. 230-238; 256 с. 275-285; 322, с. 67].

Наиболее сложными аспектами бюджетирования в кризисных условиях являются следующие:

1.) Выбор степени детализации бюджетов. С одной стороны, в условиях кризиса бюджеты должны быть максимально аналитичными, чтобы давать представление о том, на какие статьи затрат необходимо обратить внимание в первую очередь с целью снижения затрат. Но, с другой стороны, это увеличивает затраты на функционирование самой системы бюджетирования. Таким образом, необходимо сосредоточиваться на контроле за наиболее регулируемые статьи, дорогостоящими и дефицитными ресурсами, которые существенно влияют на себестоимость.

Таблица 3.21

Концептуальные подходы к разработке финансовой структуры сельскохозяйственной организации  
для формирования системы бюджетирования

ЦФО	Полномочия руководителя	Подразделения, включаемые в ЦФО	Сфера ответственности	Сфера бюджетного контроля	Формы контроля	Показатели эффективности	Инструмент бюджетного управления
1	2	3	4	5	6	7	8
Центр затрат (ЦЗ)	Контроль за величиной и целесообразностью затрат, а также уровнем производительности	Подразделения основных и вспомогательных производств; отделы снабжения, кадров, безопасности, бухгалтерия, юридический отдел; цех, участок	Производство готовой продукции, выполнение задач в рамках выделенного бюджета затрат. Ответственность ограничена контролем переменных и постоянных затрат (минимизация затрат, рациональное использование ресурсов)	Оценка, учет и контроль затрат, эффективность производства, производственные задания, структура затрат, себестоимость	Фактический, камеральный, документальный	Производительность по видам и местам возникновения затрат, показатели эффективности использования средств производства и трудовых ресурсов	Бюджет закупок, смета затрат; система операционных бюджетов, производственная программа
Центр доходов (ЦД)	Отвечает за получение доходов и производительность в разрезе клиентов и сделок	Отдел продаж, служба маркетинга, отдел сбыта, логистика, склад, собственная торговая точка	Объем и структура проданной продукции, маркетинг, денежные притоки. Ответственность ограничена контролем доходов (максимизация доходов / маржинальных доходов)	Эффективность продаж, дебиторская задолженность, выручка, коммерческие расходы	Фактический, камеральный, документальный	Доля рынка, динамика продаж, производительность по территориям, клиентам, сделкам, продуктам	Бюджет продаж, смета сбытовых / коммерческих расходов
Центр прибыли (ЦП)	Отвечает за доходы и затраты, а также производительность по продаваемым продуктам, услугам	Аппарат управления организацией, администрация сегментов организации, квазисамостоятельные подразделения, цех упаковки, филиал	Доходы, расходы, финансовый результат, максимизация прибыли. Ответственность ограничена контролем за затратами, доходами и прибылью, количеством потребленных ресурсов	Рентабельность, финансовая устойчивость, ликвидность, платежеспособность, производительность	Текущий, последующий, фактический, документальный	Динамика прибыли, показатели рентабельности продукции, производительности, доходность активов, структура оборотного капитала и др.	Бюджет продаж, закупок, агрегированный бюджет доходов и расходов
Центр инвестиций (ЦИ)	Контроль затрат и доходов ЦИ, эффективность инвестиций, проектов	Управляющая компания, экономический субъект в целом, отделы строительства, ремонта, стратегического развития	Эффективность инвестированных средств, формирование и использование прибыли, определение стратегии развития, инвестиционная политика, инвестиционные проекты	Оценка экономической добавленной стоимости, проведение инвестиционного анализа	Фактический, документальный	Эффективность инвестиций, рентабельность капитала, производительность инвестиций, активов	Бюджет инвестиций, прогнозный баланс

ЦФО	Руководитель	Основная функция	Целевая установка руководителя	Инструменты в системе контроллинга
1	9	10	11	12
Центр затрат (ЦЗ)	Начальник цеха, участка, бригадир	Управление затратами	Соблюдение планового уровня затрат при реализации производственной программы	Бюджетирование, CVP-анализ, финансовый анализ, функционально-стоимостный анализ (ФСА), ABC-, XYZ-анализ, анализ «узких мест» и др.
Центр доходов (ЦД)	Руководитель подразделения	Управление доходами	Достижение заданного уровня доходов в рамках реализуемых бизнес-проектов	Бюджетирование, ABC-анализ, сетевое планирование, XYZ-анализ, EOQ-model, анализ скидок, факторный анализ отклонений, финансовый анализ и т. д.
Центр прибыли (ЦП)	Руководитель подразделения	Управление прибылью	Реализация действующих бизнес-проектов	Бюджетирование, финансовый анализ, линейное программирование, сетевое планирование, CVP-анализ, анализ скидок, факторный анализ отклонений, ФСА, метод «целевой прибыли» на основе математического моделирования и т. д.
Центр инвестиций (ЦИ)	Генеральный директор	Управление капиталом	Подготовка новых бизнес-проектов	Анализ конкуренции, финансовый анализ, анализ инвестиций, эконометрические методы, анализ рисков, портфельный анализ, GAP-анализ, SWOT-анализ, PEST-анализ, разработка сценариев и т. д.

2.) Состав и содержание бюджетных форм должны содержать существенную для проведения антикризисных действий информацию. Важным свойством бюджетирования является способность идентифицировать причины отклонений в рамках план-фактного анализа. Это, в свою очередь, позволяет идентифицировать факторы внешней среды, оказывающие наиболее негативное воздействие на деятельность экономического субъекта.

3.) В кризисных условиях бюджетирование на основании данных ретроспективных периодов является малоинформативным ввиду воздействия инфляции и быстрого изменения конъюнктуры рынка, поэтому более эффективным считается «бюджетирование с нуля». Кроме того, в условиях гиперинфляции целесообразно разрабатывать бюджеты не в рублевом эквиваленте, а в процентах от выручки.

4.) В рамках процесса бюджетного регулирования в зависимости от развития ситуации на рынке в бюджеты должны вноситься оперативные изменения. В кризисных условиях могут разрабатываться сигнальные пессимистичные бюджеты, которые реализуются в случае наиболее негативного сценария развития ситуации.

5.) Составление руководителями структурных подразделений (менеджерами центров ответственности) отчета об эффективности системы бюджетного планирования позволяет произвести необходимую в кризисных условиях самодиагностику системы бюджетного планирования с целью внесения необходимых корректировок в каждый из подпроцессов системы бюджетного планирования, будь то составление бюджета, контроль исполнения параметров бюджетов либо план-факт анализа его исполнения. Это позволит принимать более обоснованные оперативные управленческие решения.

6.) В условиях кризиса бюджеты целесообразно разрабатывать на принципах непрерывного планирования, когда по результатам бюджетирования в 1-м квартале пересматривается бюджет на второй квартал, в зависимости от состояния внешней конъюнктуры рынка.

7.) Эффективность деятельности центра ответственности должна оцениваться с учетом воздействия фактора инфляции путем сравнения фактически полученных результатов (затрат, доходов, прибыли, инвестиций) с плановыми, скорректировав данный показатель на коэффициент инфляции (отношение величины инфляции в базисном году к фактической).

8.) Главным отличием бюджетирования в кризисных условиях является формирование резервных бюджетов, позволяющих нивелировать риски производственной и коммерческой деятельности под воздействием депрессивных явлений в экономике и др.

Опишем некоторые подходы в системе бюджетного планирования, которые будут способствовать снижению кризисных явлений. Так, в рамках реализации бюджетного контроля предлагается использование специальной формы управленческого отчета для идентификации затрат, воздействие на которые позволит снизить себестоимость в первую очередь (табл. 3.22).

Форма предназначена для заполнения в разрезе всех центров затрат и призвана выработать информацию о степени влияния различных центров ответственности на затраты. В системе бюджетирования наиболее регулируемые и значимые затраты должны раскрываться в наиболее детализированном виде.

Матрица оценки регулируемости затрат<sup>1</sup>

Затраты	Показатель регулируемости					Итого баллов	Степень контроля затрат
	Удельный вес затрат в структуре всех расходов, %		Вариация затрат в течение трех базисных периодов, %		Совокупная экспертная оценка регулируемости затрат, баллов		
	Знач.	Балл	Знач.	Балл	Балл		
Заработная плата	20,2	9	14,2	2,84	2	13,84	Максимальный
Отчисления на социальные нужды	5,4	3	14,7	2,94	2	7,94	Средний
Семена (собственные)	0,9	1	14,9	2,98	1	4,98	Минимальный
Семена (покупные)	14,5	6	25,6	5,12	6	17,12	Максимальный
Средства защиты растений	12,1	6	23,1	4,62	6	16,62	Максимальный
Удобрения	10,3	5	21,6	4,32	6	15,32	Максимальный
Горючее и смазочные материалы	15,2	7	19,8	3,96	7	17,96	Максимальный
Услуги сторонних организаций (авиаотряд)	11,6	5	12,3	2,46	3	10,46	Средний
Аренда земли	0,6	1	7,7	1,54	1	3,54	Минимальный
Запчасти	1,1	2	29,4	5,88	4	11,88	Средний
Налоги	0,7	1	12,3	2,46	1	4,46	Минимальный
Амортизация	6,1	4	5,6	1,12	1	6,12	Средний
Страхование	0,9	1	5,2	1,04	1	3,04	Минимальный
Работы и услуги, в т. ч. коммунальные	0,4	1	31,5	6,3	3	10,3	Средний

В табл. 3.23 приведена матрица, которая позволяет перевести значение показателей степени регулируемости затрат в баллы для последующей обобщающей оценки.

Кроме того, с целью повышения эффективности системы бюджетного планирования в экономическом субъекте нами предлагается систематическое ведение формы управленческого отчета «Отчет об эффективности системы бюджетного планирования» центрами финансовой ответственности (приложение 34).

Данный отчет призван не только стимулировать процесс оперативного и стратегического бюджетного контроля, но и выявить реальные предпосылки для повышения эффективности системы бюджетирования в кризисных условиях. Предлагаемая форма позволяет также произвести оценку результативности деятельности центра ответственности с указанием кода причины экономии или пере-

<sup>1</sup> Составлено на примере продукции растениеводства

расхода. Данный документ послужит основанием для своевременной модификации всей системы управленческого учета и контроля.

Таблица 3.23

## Матрица перевода параметров регулируемости затрат в баллы

Количество баллов	Удельный вес затрат в структуре всех расходов, % (Уд)	Вариация затрат в течение трех базисных периодов, % (V) <sup>1</sup>	Экспертная оценка регулируемости затрат, баллов (Эо) <sup>2</sup>
1	<1	5	1
2	1 – 3	10	2
3	3 – 6	15	3
4	6 – 9	20	4
5	9 – 12	25	5
6	12 – 15	30	6
7	15 – 17	35	7
8	17 – 20	40	8
9	20 – 30	45	9
10	Менее 30	Более 50	10

На основании данных центров ответственности в конце года составляется «Отчет о рейтинговой оценке результатов деятельности производственных центров затрат», имеющий особую важность в кризисных условиях, поскольку он позволяет повысить уровень мотивации всех сотрудников организации, а также дает возможность выявить степень влияния каждого производственного центра затрат на результаты хозяйственной деятельности экономического субъекта. Такой отчет может быть составлен по форме, представленной в табл. 3.24.

Таблица 3.24 – Предлагаемая структура формы управленческого отчета «О рейтинговой оценке результатов деятельности производственных центров затрат» (на примере растениеводства)

Код центра ответственности	Руководитель центра ответственности	Величина отклонения фактических данных бюджета от плановых (тыс. руб.)	Количество показателей КРІ, по которым не достигнуты требуемые показатели, шт.	Количество сотрудников, не выполнивших критерии КРІ, чел.
1	2	3	4	5
010	Агроном	+ 80320	7	3

<sup>1</sup> Рассчитывается как отношение среднеквадратического отклонения к среднеарифметическому и выражается в процентах. Чтобы определить величину баллов, значение коэффициента вариации умножается на 0,2.

<sup>2</sup> Экспертная оценка формируется путем опроса мнений руководителей центров ответственности и не является постоянной величиной. Оценивается с точки зрения экономии в целях снижения фактической себестоимости продукции со стороны менеджмента.



Продолжение табл. 3.24

Наличие фактов нарушения сроков предоставления документов, шт.	Величина сверхлимитного отклонения от плана, тыс. руб.	Количество привлеченных поставщиков сырья, шт.	Количество рекламаций по качеству продукции, шт.	Рентабельность производства, %
6	7	8	9	10
2	+10200	6	0	23,1

Продолжение табл. 3.24

Доля продукции, реализованной по договорам контрактации, в общем объеме реализованной продукции, %	Величина отклонения фактического объема произведенной продукции от планового, %	Коэффициент эффективности произведенных затрат с учетом влияния фактора инфляции	Урожайность, %
11	12	13	14
92,4	91,7	0,809	37

Продолжение табл. 3.24

Чистая прибыль, тыс. руб.	Затраты на 1 руб. товарной продукции, руб.	Рентабельность продаж, %	Рейтинг (методом суммы мест)
15	16	17	18
754546	17,52	19,2	4

Считаем, что оценка эффективности функционирования отдельных центров ответственности в кризисных условиях позволяет получить наиболее релевантную информацию о степени достижения тактических и стратегических целей функционирования экономического субъекта и на основании этой информации принять обоснованные управленческие решения. На наш взгляд, рейтинговая оценка производственных центров затрат должна проводиться методом суммы мест в результате сравнительного анализа значения финансово-производственных показателей центров затрат, характеризующего вклад каждого из них в достижение конечного результата. Кроме того, предложенная форма управленческой отчетности позволит выявить реальные резервы снижения фактической себестоимости производимой продукции без потери качества и снижения деловой активности. Помимо оценки финансово-производственной деятельности центров ответственности, отчет также характеризует эффективность системы планирования.

Управление операционной деятельностью – сфера, на которой менеджеры сосредоточивают основное внимание в кризисных условиях, когда необходимо искать реальные предпосылки для снижения фактической себестоимости продукции. В приложении 35 приводится подробный состав и характеристика операци-

онных бюджетов растениеводства сельскохозяйственной организации. Представленные формы бюджетов являются типовыми и могут видоизменяться в зависимости от конкретной специфики производственно-финансовой деятельности экономического субъекта.

Практическое использование антикризисной модели управленческого учета невозможно без разработки совокупности счетов, отражающих информацию, которая позволяет принимать более обоснованные решения в условиях кризисных процессов в экономике.

Одной из важнейших проблем при этом является разработка перспективных сценариев будущего развития экономического субъекта, реализуемых в основном посредством бюджетирования. Данный процесс связан с планированием финансовых ресурсов, в первую очередь денежных, которые в кризисных условиях испытывают инфляционное воздействие. Помимо этого, существует большое разнообразие явлений и процессов, которые необходимо учитывать при разработке бюджетов. Часть таких процессов учесть априори невозможно в силу их непредсказуемого либо чрезвычайного характера (неурожай, войны, забастовки, падения курсов национальных валют, обвал фондового рынка, гиперинфляционные процессы, резкое падение продаж отдельных групп товаров и др.), но сила их деструктивного воздействия такова, что они могут вызвать разбалансированность денежных потоков и невозможность выплаты задолженности кредиторам, что, в свою очередь, грозит забастовками сотрудников, судебными исками и штрафными санкциями.

В системе бюджетирования данную проблему можно решить, разграничив затраты на две группы: те, которые поддаются прогнозированию и закладываются в бюджеты (бюджетируемые), и те, которые вызваны непредвиденными обстоятельствами (непредвиденные), число которых в условиях кризисных процессов в экономике существенно возрастает. Последние, в свою очередь, нуждаются в «страховом покрытии», роль которого может осуществлять система резервирования. Создав соответствующие резервы, экономический субъект нивелирует риски

разбалансированности денежных потоков в результате воздействия непредвиденных обстоятельств.

Проблематика данного аспекта диссертационного исследования актуализируется еще и тем обстоятельством, что наряду с существованием в бухгалтерском учете резервов обязательств и активов в настоящее время отсутствуют исследования, посвященные учетному обеспечению процесса резервирования затрат в управленческом учете.

Таким образом, на данном этапе исследования необходимо разработать соответствующую систему счетоводческого сопровождения учета затрат в рамках антикризисной модели управленческого учета, что в дальнейшем позволит сформировать систему резервного бюджетирования. При этом формируемая система счетоводческого сопровождения должна гармонично вписываться как в автономный, так и в интегрированный вариант постановки системы управленческого учета. Отметим, что существует две формы постановки системы управленческого учета: с использованием счетов бухгалтерского учета (счетно-бухгалтерская) и без использования (статистически-табличная). Реализация счетной формы сдерживается ограниченным набором свободных счетов. Так, для отражения информации о затратах в бухгалтерском учете используется раздел III «Затраты на производство» [8], который включает счета с 20 по 39. Большая часть из них используется для ведения бухгалтерского финансового учета, поэтому для формирования счетов в системе антикризисной модели управленческого учета нами использованы свободные синтетические счета, которые позволят отражать затраты по производственной деятельности, а также расходы на продажу.

Учитывая поставленные на данном этапе исследования задачи, предлагаем использовать следующую совокупность синтетических счетов в системе управленческого учета:

– счет 24\* «Бюджетлируемые производственные затраты» – является активным и предназначен для отражения затрат на производство продукции в разрезе статей калькуляции в пределах сумм, заложенных в функциональных бюджетах (сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, топливо, тара, запасные части,

удобрения, средства защиты растений и животных, корма, семена и посадочный материал, оплата труда и отчисления на социальные нужды персонала основного, вспомогательного, общепроизводственного и общехозяйственного производства, за исключением расходов по оплате труда коммерческого персонала, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым в производственном процессе, налоги и сборы, расходы на командировки, страховые платежи, затраты на оплату процентов по кредитам и т. д.);

– счет 27\* «Бюджетлируемые расходы на продажу» – предназначен для отражения расходов на продажу в пределах сумм, предусмотренных бюджетом. Счет является активным, по дебету отражаются затраты, связанные с доставкой и отгрузкой товаров, расходы по хранению товаров, расходы по оплате труда коммерческого персонала с отчислениями на социальные нужды, расходы на рекламу, представительские расходы, амортизация оборудования, используемого для обеспечения продажи продукции, комиссионные вознаграждения торговым и снабженческо-сбытовым агентам и др. По кредиту данные затраты будут списываться на отдельный синтетический счет;

– счет 36 «Непредвиденные производственные затраты» – предназначен для отражения производственных затрат, не предусмотренных в бюджете, обусловленных непредвиденными кризисными и чрезвычайными обстоятельствами. По дебету счета отражаются затраты, связанные с кризисными и чрезвычайными событиями в корреспонденции со счетами возникновения данных расходов, а по кредиту – их списание за счет специально созданного резерва в корреспонденции со счетом Счет 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство». Аналитический учет на данном счете ведется в разрезе видов продукции. Остаток по данному счету показывает величину затрат, вызванных кризисными и чрезвычайными процессами по каждой калькуляционной статье и виду продукции. Предназначен для использования в управленческом учете;

– счет 37 «Непредвиденные расходы на продажу» – предназначен для отражения непредвиденных расходов на продажу, вызванных кризисными и чрезвычайными обстоятельствами. По дебету счета отражаются затраты на продажу, ко-

торые не были заложены в бюджет вследствие непредвиденного характера их возникновения и возникли под воздействием кризисных явлений в экономике в корреспонденции со счетами возникновения данных расходов. По кредиту отражается списание данных расходов за счет специально созданного резерва в корреспонденции со счетом 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу». Остаток по данному счету показывает величину расходов на продажу, не предусмотренную бюджетом и требующую покрытия. Предназначен для использования в управленческом учете;

– счет 38\* «Бюджетируемые доходы и расходы», сопоставляющий, активно-пассивный счет, на котором учитываются бюджетируемые доходы и расходы. По дебету данного счета отражаются бюджетируемые производственные затраты и бюджетируемые расходы на продажу, по кредиту отражается выручка от продажи продукции. Таким образом, на данном счете формируется информация о себестоимости продаж и величине выручки от продаж. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по данному счету определяется финансовый результат производственной деятельности;

– счет 39\* «Прибыли и убытки в производстве» является финансово-результативным, сопоставляющим, активно-пассивным. Он предназначен для отражения финансового результата в части бюджетируемых параметров функционирования экономического субъекта. По кредиту отражается прибыль, по дебету – убыток;

– В резервной системе также целесообразно открывать пассивный счет 88 «Резерв на инфляционные корректировки», который используется для отражения сумм, предназначенных для покрытия инфляционных убытков. Формирование данного резерва происходит за счет средств нераспределенной прибыли;

– счет 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство» – пассивный, предназначен для отражения сумм резервов, сформированных для покрытия непредвиденных производственных расходов, вызванных кризисными явлениями в экономике». Данный резерв образуется за счет средств нераспределенной прибыли по решению учредителей. В этой связи на

счете 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)» целесообразно дополнительно открыть субсчет 84-5 «Отвлеченная прибыль на резервирование», аналитический учет по которому необходимо вести по видам формируемых резервов. По дебету счет 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство» корреспондирует со счетом 36 «Непредвиденные производственные затраты», а по кредиту со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)» – при формировании резерва;

– счет 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу» – пассивный, предназначен для отражения сумм резервов, сформированных для покрытия непредвиденных расходов на продажу, вызванных кризисными явлениями в экономике. По дебету счета учитываются непредвиденные расходы на продажу в корреспонденции со счетом 37 «Непредвиденные расходы на продажу», по кредиту – формирование резерва, в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)».

Отметим, что счета 24\* «Бюджетируемые производственные затраты», 27\* «Бюджетируемые расходы на продажу», 38\* «Бюджетируемые доходы и расходы», 39\* «Прибыли и убытки в производстве» являются так называемыми «отражающими» счетами, учет затрат на них ведется параллельно счетам 20 – 29. В свою очередь, счета 36 «Непредвиденные производственные затраты», 37 «Непредвиденные расходы на продажу», 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство», 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу» являются счетами оборотов и используются только в управленческом учете. Методику учета затрат с параллельной системой счетов (бухгалтерский финансовый и управленческий учет) следует закрепить в учетной политике.

Предложенная модель счетоводства предполагает использование свободных позиций шифров Плана счетов, которые в соответствии с Инструкцией по его применению предназначены для учета затрат по экономическим элементам. Данное противоречие допускается нами с целью придания III Разделу Плана счетов статуса счетов управленческого учета, что позволит аккумулировать данные о за-

тратах в пределах бюджета и затратах, которые не подлежат бюджетированию, но могут существенно повлиять на результаты производственной деятельности.

К небюджетизируемым затратам, прежде всего, относятся кризисные и другие чрезвычайные явления и события:

- изменение курсов валют;
- повышение цен на сырье и материалы;
- повышение ставок по кредитам и займам;
- рост цен и тарифов на услуги;
- увеличение сумм безнадежной дебиторской задолженности;
- стихийные бедствия, чрезвычайные ситуации, техногенные катастрофы, природно-климатические катаклизмы;
- изменения экономической, финансовой, бюджетной, налоговой, таможенной политики, повлекшие за собой рост расходов;
- убытки в связи со срывом поставок;
- кризис неплатежей и банкротство контрагентов;
- различного рода дефолты;
- дополнительные расходы на оплату труда ввиду воздействия инфляционного фактора;
- экологические катастрофы;
- рост расходов вследствие ужесточения экологических норм;
- социально-бытовые и биологические риски (болезни, эпидемии, инфекции) и др.

Порядок ведения аналитического учета должен быть закреплен в учетной политике для целей управленческого учета. В течение отчетного периода может возникнуть ситуация, когда в первом квартале сумма резерва будет израсходована полностью, тогда как во втором и последующем – нет. В такой ситуации целесообразно предусмотреть возможность списания сумм с одного резерва на другой, данный порядок также должен быть закреплен в учетной политике для целей управленческого учета. В рамках резервного бюджета менеджер может произво-

дить несущественные перераспределения сумм, для этого могут быть использованы сторнировочные записи.

Аналитическая структура предлагаемой системы счетов представлена в табл. 3.25.

Таблица 3.25

## Предлагаемая система счетов и субсчетов

Счет	Субсчет 1-го порядка	Субсчет 2-го порядка
Счет 24* «Бюджетируемые производственные затраты»	24-1 «Затраты на сырье и материалы» 24-2 «Затраты на оплату труда» 24-3 «Затраты на социальные нужды» 24-4 «Затраты на оплату работ услуг сторонних организаций» 24-5 «Топливо и энергия на технологические цели»... 24-9 «Прочие расходы»	1 «Продукция (работа, услуга, проект) «А» 2 «Продукция (работа, услуга, проект) «Б» 3 «Продукция (работа, услуга, проект) «В»
Счет 27* «Бюджетируемые расходы на продажу»	27-1 «Затраты, связанные с доставкой и отгрузкой товаров» 27-2 «Затраты по хранению товаров» 27-3 «Затраты по оплате труда коммерческого персонала с отчислениями на социальные нужды» 27-4 «Расходы на рекламу»... 27-9 «Прочие расходы на продажу»	При необходимости
Счет 36 «Непредвиденные производственные затраты»	36-1 «Непредвиденные затраты на сырье и материалы» 36-2 «Непредвиденные затраты на оплату труда» 36-3 «Непредвиденные затраты на социальные нужды» 36-4 «Непредвиденные затраты на оплату работ услуг сторонних организаций»... 36-9 «Непредвиденные прочие затраты»	1 «Продукция (работа, услуга, проект) «А» 2 «Продукция (работа, услуга, проект) «Б» 3 «Продукция (работа, услуга, проект) «В»
Счет 37 «Непредвиденные расходы на продажу»	37-1 «Непредвиденные затраты, связанные с доставкой и отгрузкой товаров» 37-2 «Непредвиденные затраты по хранению товаров» 37-3 «Непредвиденные затраты по оплате труда коммерческого персонала с отчислениями на социальные нужды» 37-4 «Непредвиденные затраты на рекламу» ... 37-9 «Непредвиденные прочие коммерческие расходы»	При необходимости
Счет 38* «Бюджетируемые доходы и расходы»	38-1 Бюджетируемые доходы 38-2 Бюджетируемые расходы	38-2-1 Бюджетируемые производственные расходы 38-2-2 Бюджетируемые расходы на продажу
Счет 39* «Прибыли и убытки в производстве»	39-1 Прибыль (убыток) по продукции (работе, услуге, проекту) «А» 39-2 Прибыль (убыток) по продукции (работе, услуге, проекту) «Б» 39-3 Прибыль (убыток) по продукции (работе, услуге, проекту) «В»	



Счет	Субсчет 1-го порядка	Субсчет 2-го порядка
Счет 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство»	92-1 «Резерв затрат на сырье и материалы» 92-2 «Резерв затрат на оплату труда» 92-3 «Резерв затрат на социальные нужды» 92-4 «Резерв затрат на оплату работ, услуг сторонних организаций» ... 92-9 «Резерв прочих производственных затрат»	1 «Продукция (работа, услуга, проект) «А» 2 «Продукция (работа, услуга, проект) «Б» 3 «Продукция (работа, услуга, проект) «В»
Счет 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу»	95-1 «Резерв по непредвиденным затратам, связанным с доставкой и отгрузкой товаров» 95-2 «Резерв по непредвиденным затратам по хранению товаров» 95-3 «Резерв по непредвиденным затратам по оплате труда коммерческого персонала с отчислениями на социальные нужды» 95-4 «Резерв по непредвиденным расходам на рекламу»... 95-9 «Резерв прочих непредвиденных расходов на продажу»	При необходимости
Счет 88 «Резерв на инфляционные корректировки»	—	—
84 «Нераспределенная прибыль (убыток)»	84-5 «Отвлеченная прибыль на резервирование»	1 «Резервы по непредвиденным кризисным затратам на производство» 2 «Резервы по непредвиденным кризисным расходам на продажу»

Рассмотрим первый вариант корреспонденции счетов по отражению операций, связанных с резервированием непредвиденных кризисных и чрезвычайных затрат на производство, с использованием предложенной структуры счетов (на примере производства продукции «А»), при котором резерв формируется за счет средств нераспределенной прибыли (табл. 3.26).

Таблица 3.26

Альбом корреспондирующих записей  
по резервированию затрат на производство (вариант 1)

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Сформирован резерв по основным затратам на производство продукции «А»	84	92	62000
2	Списаны материалы в производство в пределах бюджета	24-1	10	63800
3	Начислена заработная плата производственным работникам, при производстве продукции «А» в пределах бюджета	24-2	70	62000

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
4	Произведены отчисления на социальные нужды из заработной платы производственных рабочих в пределах бюджета	24-3	69	18600
5	Учтены услуги сторонних организаций в пределах бюджета	24-5	60	40000
6	Учтены услуги вспомогательных производств в пределах бюджета	24-6	23	37500
7	Начислена амортизация на производственные основные средства в пределах бюджета	24-9	02	7500
8	Списаны непредвиденные затраты на материалы ввиду повышения цен, не предусмотренного в бюджете	36-1	10	5200
9	Начислена заработная плата производственным работникам, превышающая заложенную в бюджете величину	36-2	70	27000
10	Произведены отчисления на социальные нужды из заработной платы производственных рабочих сверх сумм, заложенных в бюджете	36-3	69	8100
11	Учтены услуги сторонних организаций и собственных вспомогательных производств сверх сумм, заложенных в бюджете, ввиду роста тарифов	36-4	02	12200
12	Начислена амортизация на производственные основные средства сверх сумм, заложенных в бюджете	36-9	23, 60	0
13	Величина непредвиденной суммы материальных затрат, возникшая вследствие кризисных явлений в экономике, списана за счет образованного резерва	92-1	36-1	5200
14	Непредвиденные расходы на оплату труда списаны за счет образованного резерва	92-2	36-2	27000
15	Непредвиденные расходы на социальные нужды списаны за счет образованного резерва	92-3	36-3	8100
16	Непредвиденные услуги сторонних организаций и собственных вспомогательных производств за счет резерва	92-4	36-4	12200
17	Прочие непредвиденные расходы списаны за счет образованного резерва	92-5	36-9	0
18	Списана неиспользованная сумма резерва затрат на производство	92	84	9500
19	Сторнирована сумма резерва, списанного в предыдущий период в связи с наличием благоприятных отклонений от плановых (бюджетных) показателей	92-2	36-2	Условно
20	Сформирован резерв списания инфляционных убытков отчетного года	84-5	88	Условно
21	Пополнен резерв на инфляционные корректировки	84-5	88	Условно
22	Списаны инфляционные убытки за счет специального резерва	88	93-9	Условно
23	Списаны бюджетлируемые производственные затраты	38-2-1	24-1, 24-2...	Условно
24	Списаны бюджетлируемые расходы на продажу	38-2-2	27-1 27-2...	Условно
25	Выявлен финансовый результат производственной деятельности (прибыль)	38	39	Условно
26	Выявлен финансовый результат производственной деятельности (убыток)	39	38	Условно

В табл. 3.27 представлена система корреспондирующих записей в рамках первого из рассматриваемых вариантов резервирования расходов на продажу за счет средств нераспределенной прибыли.

Таблица 3.27

Альбом корреспондирующих записей  
по резервированию расходов на продажу (вариант 1)

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Сформирован резерв расходов, связанных с доставкой и отгрузкой товаров	84	95-1	1250
Сформирован резерв расходов по хранению товаров	84	95-2	1000
Сформирован резерв расходов по оплате труда коммерческого персонала с отчислениями на социальные нужды	84	95-3	1500
Сформирован резерв расходов на рекламу	84	95-4	1000
Сформирован резерв прочих расходов на продажу	84	95-5	5000
Учтены запланированные расходы, связанные с доставкой, погрузкой и отгрузкой товаров	27-1	60	21600
Учтены расходы, связанные с хранением товаров в пределах сумм, предусмотренных бюджетом	27-2	70, 69, 02	15400
Начислена оплата труда коммерческим работникам с отчислениями на социальные нужды в пределах сумм, предусмотренных бюджетом	27-3	70, 69	18000
Учтены расходы на рекламу в пределах сумм, предусмотренных бюджетом	27-4	60, 10, 23	7200
Учтены прочие расходы на продажу в пределах сумм, предусмотренных бюджетом	27-5	10, 23, 76	9700
Учтена непредвиденная величина расходов, связанных с доставкой и отгрузкой товаров	37-1	60, 70, 69	4400
Учтены расходы, связанные с хранением товаров, не предусмотренные бюджетом	37-2	70, 69, 02	1100
Начислена оплата труда коммерческим работникам с отчислениями на социальные нужды, не предусмотренные бюджетом	37-3	70, 69	700
Учтены непредвиденные расходы на рекламу	37-4	60, 10, 23	4200
Учтены прочие непредвиденные расходы на продажу	37-5	10, 23, 76	970
Непредвиденные расходы по доставке и отгрузке товаров списаны за счет образованного резерва	95-1	37-1	4400
Непредвиденные расходы по хранению товаров списаны за счет образованного резерва	95-2	37-2	1100
Непредвиденные расходы на оплату труда коммерческих работников (вместе с отчислениями на социальные нужды) списаны за счет образованного резерва	95-3	37-3	700
Непредвиденные расходы на рекламу, списаны за счет образованного резерва	95-4	37-4	4200
Прочие непредвиденные расходы на продажу, списаны за счет образованного резерва	95-5	37-5	970
Списана неиспользованная сумма резерва расходов на продажу	95-1 95-2...	84-5	1380

Недостатком представленной модели счетоводства является тот факт, что резерв образуется за счет средств нераспределенной прибыли, таким образом, в случае получения убытка его формирование невозможно. Кроме того, резерв формируется по решению общего собрания акционеров (участников), которое может оказаться не в пользу выделения средств для целей резервирования либо на недостаточную величину.

Для нивелирования данного недостатка нами разработана вторая модель счетоводства, которая предполагает формирование резерва по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам за счет затрат на производство. При этом для реализации подобной модели открытия дополнительных счетов не понадобится (табл. 3.28).

Таблица 3.28

Альбом корреспондирующих записей  
по резервированию затрат на производство (вариант 2)

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Сформирован резерв по основным затратам на производство продукции «А»	24	92	65000
2	Сформирован резерв по расходам на продажу	27	95	10000
3	Отражены затраты на производство продукции «А» в пределах сумм, заложенных в бюджет	24	10, 70, 69, 23, 60, 25, 26...	229400
4	Учтены расходы на продажу в пределах сумм, предусмотренных бюджетом	27	10, 02, 60, 70, 69, 23, 25, 26...	71900
5	Учтены непредвиденные производственные затраты, связанные с кризисными явлениями, величина которых не была предусмотрена в бюджете	36	02, 10, 70, 69, 02, 23, 60, 76..	52500
6	Учтены непредвиденные расходы на продажу, связанные с кризисными явлениями, величина которых не была предусмотрена в бюджете	37	60, 70, 69, 10, 23, 76, 02 и др.	11370
7	Величина непредвиденной суммы производственных затрат, возникшая вследствие кризисных явлений, списана за счет образованного резерва	92	36	52500
8	Величина непредвиденной суммы расходов на продажу, возникшая вследствие кризисных явлений, списана за счет образованного резерва	95	37	11370
9	Списана сумма неиспользованного в отчетном периоде резерва по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство (красное сторно)	24	92	(3000)
10	Списана сумма неиспользованного в отчетном периоде резерва по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу (красное сторно)	27	95	(250)
11	Списаны бюджетлируемые производственные затраты	38-2-1	24	Условно

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
12	Списаны бюджетлируемые расходы на продажу	38-2-2	27	Условно
13	Выявлен финансовый результат производственной деятельности (прибыль)	38	39	Условно
14	Выявлен финансовый результат производственной деятельности (убыток)	39	38	Условно

Разработанная корреспонденция счетов по резервированию производственных расходов экономического субъекта и расходов на продажу позволяет аккумулировать данные, необходимые для принятия управленческих решений в системе резервного менеджмента. Представленное счетоводческое сопровождение способствует идентификации величины непредвиденных кризисных и чрезвычайных затрат на производство и расходов на продажу, а также средств, необходимых для их покрытия, и предусматривает два варианта корреспондирующих записей: 1) с использованием в качестве источника создания резерва счета 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)» (субсчет) 84-5 «Отвлеченная прибыль на резервирование» по решению акционеров и участников; 2) с использованием счетов 24 «Бюджетлируемые производственные затраты» и 27 «Бюджетлируемые расходы на продажу» для покрытия затрат, связанных с кризисными процессами за счет себестоимости. В кризисных условиях это позволяет оперативно корректировать денежные потоки и контролировать воздействие внешних факторов на операционные бизнес-процессы.

При этом, учитывая тот факт, что начисленные и неиспользованные резервы не должны участвовать в формировании финансового результата в бухгалтерском финансовом учете нами разработана система корреспондирующих записей, которая позволяет выявлять финансовый результат производственной деятельности в управленческом учете независимо от бухгалтерского финансового учета за счет использования счетов 38 «Бюджетлируемые доходы и расходы», 39 «Прибыли и убытки в производстве». Такой подход позволит выявлять финансовый результат производства в течение отчетного периода и принимать своевременные управленческие решения, что особенно важно для экономических субъектов с длительным или сезонным характером производства.

Сформированная система счетов резервов и порядок счетоводческого сопровождения резервного бюджетирования имеют универсальный характер и могут быть использованы в экономических субъектах различной секторной принадлежности вне зависимости от производственно-технологической специфики функционирования.

Таким образом, предложенная система счетов, порядок их аналитического развития и счетоводческого сопровождения расширяют инструментальные возможности антикризисной модели управленческого учета и способствуют выработке необходимой информации для принятия управленческих решений в условиях кризисных процессов в экономике.

Бюджетирование в условиях кризисных процессов в экономике – это система планирования деятельности экономического субъекта, ориентированная в отличие от бюджетирования в условиях экономического роста на идентификацию возможного будущего события или состояния, которое возникает в результате неизвестных в настоящее время кризисных явлений, требующая создания специальных резервов на покрытие непредвиденных расходов, связанных с изменением курсов валют, повышением цен на сырье и материалы, повышением ключевой ставки, банкротством контрагентов, инфляцией и другими кризисными явлениями.

Резервный менеджмент является новым направлением для ответственных компаний. Его основной задачей является оценка влияния стоимости рисков будущих событий и их последующее бюджетирование в разрезе видов деятельности, продукции, работ, услуг, проектов и т. д.

Резервы создаются для покрытия расходов, которые превышают параметры, заложенные в бюджет, при этом они не должны покрывать величину превышения фактических затрат над плановыми, вызванного неэффективным управлением, бесхозяйственностью, необоснованным перерасходом материалов. Покрытие резервами подлежат исключительно затраты, спровоцированные кризисными процессами в экономике, предвидеть которые заблаговременно невозможно. Натуральные показатели расходования ресурсов должны оставаться в рамках тех зна-

чений, которые были заложены в бюджет и соответствуют производственно-технологическим нормам. Кроме того, резервный бюджет не должен рассматриваться в качестве источника для финансирования дополнительного объема производства продукции, объема работ.

Критерием необходимости образования резервов в управленческом учете должны являться результаты анализа внешней среды, свидетельствующие об ухудшении макроэкономических параметров. В рамках антикризисной модели управленческого учета для этих целей необходимо использовать методику KRISIS-анализа, сущность и порядок проведения которого описан в четвертой главе настоящего исследования.

Резервный бюджет неправильно интерпретировать как процент от общей стоимости затрат, заложенных в бюджет либо проект. Это величина, характеризующая результат проведенной оценки рисков одним или совокупностью разных методов.

В зарубежной практике используются следующие способы расчета величины резерва:

1.) Процент от общей стоимости бюджета (проекта). Используется, как правило, малыми и средними фирмами в условиях нехватки ресурсов или простоты бюджета (проекта). Данный метод является наименее дорогостоящим. Формируется резерв исходя из профессионального суждения резервного менеджера и обычно составляет 3 – 10% от общей величины бюджета (проекта).

2.) Метод ожидаемой денежной стоимости (Expected Monetary Value (EMV)) – данный статистический метод используется преимущественно для дорогостоящих проектов, когда необходимо детально проанализировать имеющиеся риски. При этом рассчитывается вероятность и степень влияния каждого риска, как положительного, так и отрицательного. Ожидаемая денежная стоимость складывается из произведения вероятности риска на уровень его воздействия в денежных единицах (табл. 3.29).

Из приведенного примера следует, что экономическому субъекту, возможно, потребуется 24000 тыс. руб. для резервирования с целью покрытия возможных

непредвиденных затрат, однако очевидно, что не все из них произойдут и средства одного нереализованного риска можно перераспределить на покрытие случившегося риска. Таким образом, в вышеприведенном примере целесообразно сформировать резерв на сумму 5277 тыс. руб.

Таблица 3.29

Пример расчета величины резерва  
методом ожидаемой денежной стоимости (условно)

Непредвиденные кризисные и чрезвычайные события (риски)	Вероятность риска, %	Воздействие риска, тыс. руб.	Ожидаемая денежная стоимость
Изменение курсов валют	22	+ 4500	+990
Повышение цен на сырье и материалы	62	– 6700	– 4154
Повышение ставок по кредитам и займам	11	– 12300	– 1353
Природно-климатические катаклизмы	8	– 9500	– 760
Итого	x	– 24000	– 5277

Далее резервный менеджер производит перераспределение данной суммы в рамках резервного бюджета. Метод ожидаемой денежной стоимости как расчета величины резерва целесообразно использовать в условиях большого количества рисков, при незначительном количестве рисков, величины сформированного резерва может быть недостаточно. К недостаткам метода можно также отнести тот факт, что он не учитывает взаимосвязи различных кризисных явлений и то, что в кризисных условиях большинство рисков реализуются одновременно. Кроме того, некоторые характерные для кризисных процессов риски могут оказать положительное влияние на деятельность экономического субъекта, но данное явление идентифицировать достаточно сложно.

3.) Анализ дерева решений – это количественный метод анализа рисков, ориентированный на выбор лучшего из множества доступных вариантов (рис. 3.10)



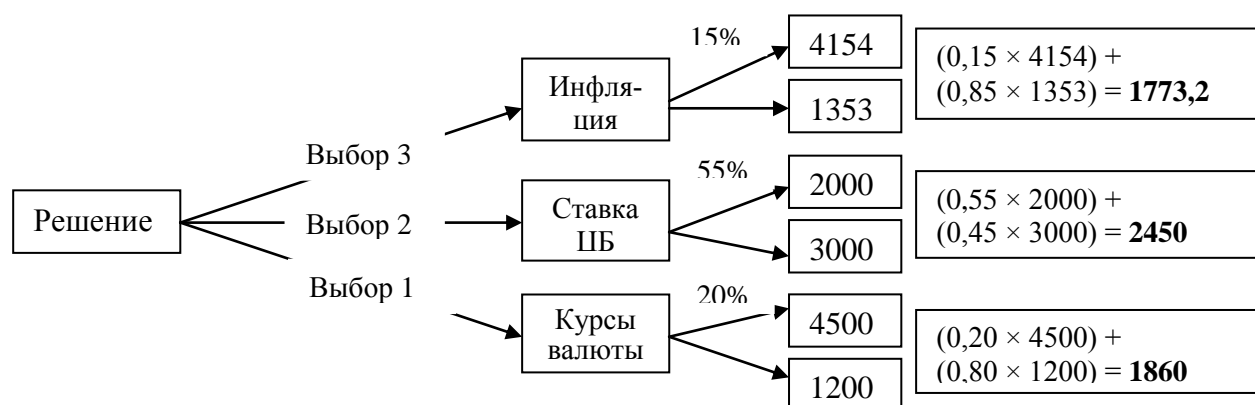


Рис. 3.10. Анализ дерева решений как способ определения величины резерва<sup>1</sup>

Предположим, что для бизнес-единицы критичным уровнем повышения стоимости иностранной валюты является 10 п. п., по оценке риск-менеджера вероятность того, что курс изменится в результате кризисных процессов более чем на 10 п. п. составляет 20 % и это принесет ущерб в 4500 тыс. руб., вероятность же того, что рост курса валюты не превысит 10 п. п., составляет 80 % и в этом случае фирма понесет расходы в размере 1200 тыс. руб. (выбор 1). В такой ситуации целесообразно сформировать резерв на сумму 1860 тыс. руб.

Рассмотрим другой пример применения дерева решений, когда оцениваются различные варианты изменения инфляции (рис. 3.11).

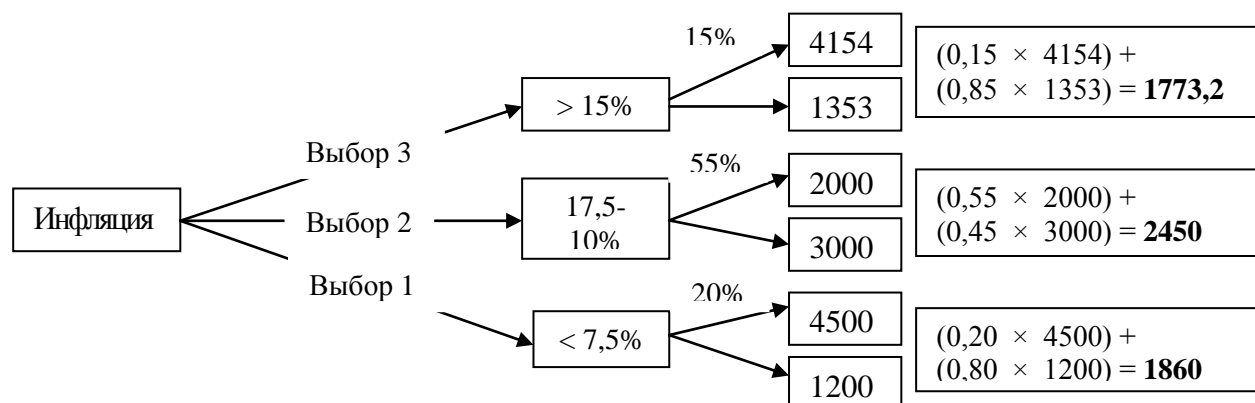


Рис. 3.11. Анализ дерева решений как способ определения риска воздействия инфляции

<sup>1</sup> Приведены условные данные

В этом случае выбирается наиболее вероятный исход, который имеет максимальную величину ожидаемой денежной стоимости риска (EMV), то есть резерв будет сформирован на сумму 2450 тыс. руб.

4) Метод Монте-Карло – это численный метод, который основан на получении большого числа вероятностных оценок стохастического процесса. При этом методе посредством моделирования случайных величин можно оценить вероятность наступления того или иного события. «Имитационный метод отличается от создания нескольких сценариев (лучший, вероятностный, худший) генерированием сотен возможных комбинаций факторов с учетом их вероятностного распределения» [314].

Таблица 3.30

Результаты моделирования методом Монте-Карло<sup>1</sup>

Величина резерва, тыс. руб.	780	815	1860	1920	2450	2730	2990	3100
Вероятность покрытия всех рисков, %	2	8	35	40	55	70	95	100

Порядок резервирования должен быть закреплен в положении о системе бюджетирования экономического субъекта, в рамках которого предлагается закрепить основополагающие функции резервного менеджера или бухгалтера-аналитика, занимающегося резервным бюджетированием: выбор оптимальной методики резервирования сумм в системе бюджетирования; анализ информации об основных рисках (изменение курсов валют, инфляционные, экологические, финансовые и другие виды рисков); определение величины резервов; выбор денежного измерителя и временного периода составления резервного бюджета; условия использования средств резерва и способы контроля за расходованием средств; порядок взаимодействия с управленческим персоналом при принятии решения об использовании резерва; учет непредвиденных кризисных и чрезвычайных расходов; выявление остатков по счетам резервов, перегруппировка ре-

<sup>1</sup> приведено для целей иллюстрации, цифры условные

зервов на другие счета; определение целевых показателей резервного бюджетирования и оценка эффективности использования резервов и т. д.

Резервный бюджет позволяет: не допустить чрезмерного отклонения затрат, рассчитать полную стоимость продукции, работ, услуг, проекта, бизнес-процесса, бюджета; способствует управлению рисками, что в кризисных условиях повышает устойчивость функционирования экономического субъекта.

Резервный бюджет в конечном итоге должен отражать величину резервов в разрезе калькуляционных статей и видов продукции. Форма резервного бюджета должна быть адаптирована к производственно-технологической специфике функционирования экономического субъекта и содержать информацию, позволяющую анализировать степень использования сформированных резервов, выявлять временные периоды наиболее интенсивного использования резервов, непредвиденные кризисные явления, которые несут в себе наибольшее увеличение затрат для экономического субъекта и т. д.

Отправной точкой в резервном бюджетировании является формирование реестра потенциальных рисков, который составляется на основании данных маркетингового отдела, планово-экономического отдела, а также специалистов по риск-менеджменту. Основной задачей данного документа является идентификация всей совокупности рисков, вызванных кризисными явлениями в экономике, оценка вероятности их наступления и величины резерва, необходимого для их покрытия. В нем могут быть отражены: виды рисков и их краткое описание, возможные последствия реализации риска, степень потенциального ущерба (высокий, средний, низкий), вероятность наступления, уровень риска (высокий, средний, низкий) в зависимости от вероятности наступления, мероприятия по снижению риска, величина формируемого под данный риск резерва, владелец риска.

Отметим, что помимо рисков, вызванных кризисными процессами в экономике, на деятельность экономического субъекта оказывают влияние риски, вызванные чрезвычайными ситуациями: стихийные бедствия, чрезвычайные ситуации, техногенные катастрофы, природно-климатические катаклизмы, экологические катастрофы, болезни, эпидемии, инфекции и др. Прогнозировать и заблаговременно оценить

последствия таких рисков невозможно, поэтому для них может быть создан отдельный резерв, который будет использоваться только для покрытия непредвиденных затрат и формироваться в целом на бизнес-единицу. В отличие от остальных видов резервов данный резерв может быть использован только путем согласования с высшим управленческим персоналом экономического субъекта.

Далее формируется резервный бюджет в разрезе видов продукции, видов деятельности (растениеводство, животноводство), производственных линий, структурных подразделений в зависимости от производственно-технологической специфики экономического субъекта (табл. 3.31).

Таблица 3.31

**Бюджет резервов по непредвиденным кризисным  
и чрезвычайным затратам на производство<sup>1</sup>**

Показатель	Продукция «А»				Продукция «Б»			
	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.	1-й кв.	2-й кв.	3-й кв.	4-й кв.
<i>Резервы основных затрат:</i>	15600	15350	14900	16150	6710	6590	6280	6350
Резерв затрат на сырье и материалы	1500	1500	1500	1500	920	920	920	920
Резерв затрат на оплату труда	7500	7500	7500	7500	2500	2500	2500	2500
Резерв затрат на социальные нужды	2500	2500	2500	2500	750	750	750	750
Резерв затрат на оплату работ услуг сторонних организаций	–	–	–	1000	240	250	250	250
Резерв прочих производственных затрат	4100	3850	3400	3650	2300	2170	1860	1930
...	...	...	...	...	...	...	...	...

Более развернутая форма бюджета резервов по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство, а также расходам на продажу представлена в приложениях 36, 37.

Информационное обеспечение управленческого учета определяется его документальным содержанием. В этом контексте нами предлагается использовать такую форму внутренней управленческой отчетности о текущей деятельности, как «Отчет о резервировании затрат» (табл. 3.32).

<sup>1</sup> В данном примере и далее приведены условные цифры



Для составления данной формы используются следующие источники информации: операционные бюджеты – для отражения плановых затрат в разрезе статей калькуляции и видов продукции; резервные бюджеты – для отражения средств, зарезервированных на цели покрытия непредвиденных расходов; данные управленческого учета в части формирования информации о величине непредвиденных расходов, вызванных чрезвычайными и кризисными процессами в экономике.

Нами также разработана примерная форма отчета о непредвиденных расходах и резервах на их покрытие по структурным подразделениям (табл. 3.33).

Таблица 3.33

Отчет о непредвиденных расходах и резервах на их покрытие  
по структурным подразделениям, тыс. руб.

Затраты	Бюджет	Непредвиденные расходы	Резерв	Остаток резерва
<i>Отчет по виду продукции «А» (озимая пшеница):</i>				
Сырье и материалы	63800	5200	6000	+800
Затраты на оплату труда	62000	27000	30000	+3000
Отчисления на социальные нужды	18600	8100	10000	+1900
Работы и услуги сторонних организаций	7500	0	1000	+1000
Прочие расходы	77500	12200	15000	+2800
<b>Итого по продукции «А»</b>	<b>229400</b>	<b>52500</b>	<b>62000</b>	<b>+9500</b>
<i>Отчет по видам продукции</i>				
Продукция «А» (озимая пшеница)	229400	52500	62000	+9500
Продукция «Б» (подсолнечник)	127500	36700	50000	+13300
Продукция «В» (многолетние травы)	86300	15150	20000	+4850
<b>Итого по видам продукции</b>	<b>443200</b>	<b>104350</b>	<b>132000</b>	<b>27650</b>
Общепроизводственные расходы	1920	570	1000	+430
<b>Итого по растениеводству</b>	<b>445120</b>	<b>104920</b>	<b>133000</b>	<b>28080</b>
<i>Отчет по видам деятельности</i>				
Растениеводство	445120	104920	133000	28080
Животноводство	124700	36200	30000	-6200
Промышленные производства	164250	41500	44850	+3350
<b>Итого по видам деятельности</b>	<b>734070</b>	<b>182620</b>	<b>207850</b>	<b>25230</b>
Общехозяйственные расходы	3620	890	1000	+110
<b>Всего по производству</b>	<b>737690</b>	<b>183510</b>	<b>208850</b>	<b>25340</b>

Данная форма позволяет контролировать не только степень выполнения бюджета в разрезе различных центров затрат, но и величину непредвиденных расходов, а также остатки по сформированным резервам.

Таким образом, нами разработана система резервных бюджетов, позволяющих нивелировать риски производственной и коммерческой деятельности под воздействием депрессивных явлений в экономике.

Вышеописанные аспекты организации системы бюджетирования в условиях кризисных процессов не исчерпывают всей проблематики стратегического и оперативного управления экономическими субъектами, с которыми могут столкнуться менеджеры в условиях кризиса, однако рамочные методические рекомендации, сформулированные в процессе исследования, а также основные концептуальные направления трансформации учетно-управленческих процедур под влиянием внешних факторов и требований постиндустриальной экономики, очевидно, расширяют спектр знаний в данной области.

Проведенное на данном этапе исследование позволило получить следующие результаты:

1. Дана характеристика концептуальных основ системы бюджетирования, раскрывающая его цель, задачи, объект, принципы, информационную базу, а также основные требования.

2. Разработана структура разделов типового положения о системе бюджетирования сельскохозяйственной организации и дана их подробная характеристика, что обеспечивает единство применяемых подходов бюджетного планирования экономических субъектов со сложной организационной структурой, способствует справедливому распределению функций и обязанностей лиц, задействованных в выполнении процедур бюджетного планирования, а также осуществлению документооборота в процедурах бюджетного планирования в соответствии с установленными сроками и предметными связями.

3. Сформирована концептуальная схема процесса бюджетного планирования, представляющая собой структурированную последовательность операций, с целью эффективного использования ресурсов и оперативного управления бизнес-

процессами за счет систематического выполнения функций планирования, учета, отчетности, анализа, мониторинга и прогнозирования.

4. Предложено трактовать экономическую дефиницию «бюджетирование» как многомерную экономическую категорию, характеризующуюся совокупностью приемов планирования, учета, анализа, прогнозирования и контроля денежных средств и финансовых результатов в разрезе центров ответственности с целью эффективного управления бизнес-процессами экономического субъекта в рамках единой стратегии его развития. Учетный аспект бюджетирования заключается в необходимости обобщения данных для целей последующей контрольно-аналитической обработки бюджетлируемых параметров с целью принятия управленческих решений.

5. Дана концептуальная характеристика разработки финансовой структуры сельскохозяйственной организации для формирования системы бюджетирования, применение которой позволит идентифицировать места, в которых происходит формирование, учет и перераспределение прибыли, а также осуществляется контроль за расходами.

6. Сформулированы основные сложности применения системы бюджетирования в условиях кризисных процессов в экономике, в результате чего предложена вариативная модель системы бюджетного планирования в кризисных условиях.

7. Разработан комплекс управленческих отчетов и методических подходов в системе бюджетного планирования, ориентированных на демпфирование кризисных явлений, в частности:

- матрица оценки регулируемости затрат;
- «отчет об эффективности системы бюджетного планирования» центрами финансовой ответственности, призванной также произвести оценку результативности деятельности центра ответственности с указанием кода причины экономии или перерасхода;
- «отчет о рейтинговой оценке результатов деятельности производственных центров затрат (на примере растениеводства)»;
- типовой состав и характеристика операционных бюджетов растениеводства сельскохозяйственной организации.



**Глава IV.****АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СИСТЕМЫ  
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ  
КРИЗИСНЫХ ЯВЛЕНИЙ В ЭКОНОМИКЕ****4.1. Аналитические аспекты безубыточности  
в условиях кризисных процессов в экономике**

Являясь базовым инструментом управленческого учета, анализ взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» (CVP-анализ Cost – Volume – Profit, анализ безубыточности, операционный анализ) сфокусирован на изучении изменений переменных и постоянных затрат, цен реализации, количества и ассортимента продукции на бюджетизируемую прибыль. Инструментарий CVP-анализа используется для принятия краткосрочных управленческих решений по определению потенциальной прибыли и убытка, установлению цен продаж на продукцию и их снижению, а также выработке продуктового портфеля и структуры затрат экономического субъекта и др. В ходе CVP-анализа определяются ключевые для принятия управленческих решений показатели: точка безубыточности, маржинальный доход, операционный рычаг, ряд абсолютных и относительных показателей эффективности операционной деятельности. Маржинальная прибыль в сущности характеризует вклад экономического субъекта в покрытие постоянных затрат.

Модель безубыточности способствует изучению следующих аспектов деятельности экономического субъекта:

- влияние объема продаж, цен, структуры переменных и постоянных затрат на прибыль;
- идентификация объема выпуска продукции для достижения безубыточности;
- определение оптимального объема и структуры продуктового портфеля;
- влияние изменений структуры продуктового портфеля на прибыль и минимальный безубыточный объем;

- выявление «запаса прочности» экономического субъекта;
- определение необходимого объема выпуска продукции для достижения бюджетизируемого объема прибыли;
- расчет величины прибыли при заданном уровне продаж и структуре продуктового портфеля; расчет минимального уровня цен на продукцию экономического субъекта при бюджетизируемом объеме выпуска для достижения прибыли;
- выбор оптимального варианта управленческого решения, относительно самостоятельного производства продукции в противовес закупке на стороне;
- определение нижней границы цены на продукцию.

Отметим, что концепция безубыточности имеет некоторые «узкие места», ограничивающие ее широкое применение на практике, в частности:

- экономические субъекты редко используют монопродуктовый портфель выпуска продукции, к тому же его структура постоянно меняется, что существенно осложняет расчет безубыточного объема производства;
- наличие единовременных издержек и непроизводительных расходов делает невозможным допущение о неизменности уровня постоянных и переменных издержек в среднесрочной и долгосрочной перспективе, что ограничивает инструментарий CVP-анализа в системе стратегического управленческого учета;
- концепция безубыточности не учитывает жизненный цикл продукции, фокусируя внимание лишь на показателе объема реализации, в то время как эффективность продажи изделий, являющаяся более важным индикатором на отдельных стадиях жизненного цикла продукции, не принимается во внимание;
- вариативность динамики цен и затрат противоречит линейной зависимости выручки и общих затрат от изменения объемов производства на которой базируется концепция безубыточности. Стадия жизненного цикла товара, инфляционные процессы в экономике, применение разнообразных маркетинговых стратегий и другие факторы, влияющие на поведение цен и затрат, ограничивают потенциал классического CVP-анализа;

– классический анализ безубыточности рассматривается как инструмент стратегического и оперативного планирования, однако отраслевая специфика деятельности отдельных экономических субъектов не позволяет осуществить долгосрочное прогнозирование рыночно-конъюнктурных и производственно-технологических изменений.

Оттолкнувшись от тезиса о том, что CVP-анализ является одним из ключевых инструментов управленческого учета, необходимо разработать перечень методических рекомендаций по его применению в условиях инфляционной экономики.

На практике CVP-анализ начинается с допущений о том, что величина затрат и объем производства в первом приближении изменяются линейно, производительность в рамках заданного интервала изменения объемов производства перманентна, цены также не изменяются, а запасы готовой продукции не велики.

Методика анализа безубыточности в контексте воздействия инфляционного фактора может дать неточные результаты, поскольку данные для проведения аналитических действий носят ретроспективный характер, а последующие расчеты, наоборот, ориентированы в будущее и носят прогнозный, вероятностный характер. В этой связи перед аналитиком стоит задача приведения ретроспективных данных в соответствие с текущим уровнем цен, а перспективных данных с учетом прогнозируемого уровня инфляции. Таким образом, исходные данные подвергаются некоторой корректировке (табл. 4.1)

Таблица 4.1

Трансформация исходных данных для проведения CVP-анализа  
в условиях воздействия инфляции

Показатели	Трансформации	Формализация
1	2	3
Цена продукции	Как правило, при расчете точки безубыточности используется значение текущих цен, однако в инфляционной экономике данное значение должно быть увеличено на индекс, отражающий официальный прогноз инфляции на соответствующий период по определенному виду экономической деятельности (по данным Министерства экономического развития), а также на коэффициент, характеризующий экспертное мнение пользователя относительно перспектив изменения цены на данный вид продукции в предстоящем, планируемом периоде	$P = P_t \times (K_{i_n} + K_{i_s})$

1	2	3
Удельные переменные затраты	<p>Величина переменных издержек рассчитывается либо на основании данных предыдущих отчетных периодов, и тогда их необходимо приводить в соответствие с текущим уровнем цен, либо экспертным путем, когда продукция находится в стадии проектирования (бизнес-планирования) и тогда корректировке на величину инфляции они не подлежат. Переменные затраты корректируются с учетом того, когда они были понесены. Так затраты которые были понесены в текущем производственном цикле, корректируются на основании величины накопленного индекса потребительских цен в отношении каждого приобретенного актива. Переменные затраты текущего и базисного периода суммируются после соответствующей корректировки затрат базисного года, на величину уже понесенных затрат текущего года скорректированных в свою очередь на величину инфляции, чтобы избежать двойного счета при объединении калькуляционных статей текущего и базисного периодов. Переменные затраты текущего периода корректируются на основании накопленного индекса потребительских цен, накопленного индекса цен на отдельные виды промышленных товаров и услуг, приобретенных сельскохозяйственными организациями или накопленного индекса изменения частных цен по однородной группе основных средств (по каждому виду активов и затрат в отдельности).</p>	$VC = (VC_{\text{тек}} + VC_{\text{баз}} - \Delta OMZ) \times (K_{i_n} + K_{i_s})$ $VC_{\text{тек}} = VC_1 \times K_{\text{кор}VC1}$ $VC_{\text{баз}} = VC_0 \times K_{\text{кор}VC2}$
Постоянные затраты	<p>Постоянные затраты целесообразно корректировать в отдельности по каждой статье, поскольку они могут быть как единовременными, так и периодическими. Они корректируются методом пересчета в денежные единицы постоянной покупательной способности. При этом коэффициент корректировки рассчитывается как отношение уровня цен на конец периода, к уровню цен на момент принятия объекта к учету. В качестве показателя, характеризующего уровень цен, необходимо использовать индекс потребительских цен, индекс изменения частных цен по однородной группе основных средств, индексы цен на отдельные виды промышленных товаров и услуг, приобретенных сельскохозяйственными организациями.</p>	$TFC = (FC_1 \times K_{\text{кор}FC1}) + (FC_2 \times K_{\text{кор}FC2}) + (FC_n \times K_{\text{кор}FCn}) \dots$
Условные обозначения и методические пояснения	<p><math>K_{i_n}</math> – Официальный прогноз инфляции на прогнозируемый период по соответствующей группе товаров (по данным Министерства экономического развития); <math>K_{i_s}</math> – показатель, характеризующий экспертное мнение относительно возможности повышения цены к определенному временному отрезку за счет влияния всех существенных факторов (снижение цены вследствие высокого предложения, оптовые и сезонные скидки, потенциальное повышение спроса, изменение стоимости сырья и материалов и др.), кроме инфляции. Измеряться данный показатель по нашему мнению должен в % и характеризовать величину прогнозируемого прироста к текущей цене без учета инфляции; <math>P_t</math> – цена на текущий момент времени; <math>VC</math> – переменные затраты; <math>VC_{\text{тек}}</math> – переменные затраты текущего периода; <math>VC_{\text{баз}}</math> – переменные затраты базисного периода, скорректированные на величину уже понесенных затрат в текущем периоде; <math>K_{\text{кор}VC1}</math> – коэффициент корректировки текущих переменных затрат, рассчитанный как арифметическая сумма индексов каждого месяца по отношению к предыдущему; <math>VC_0</math> – затраты базисного периода, скорректированные на фактические произведенные и уже скорректированные на инфляцию затраты текущего производственного цикла; <math>K_{\text{кор}VC2}</math> – коэффициент корректировки базисных переменных затрат, рассчитанный на основании среднегодового индекса цен в соответствующем году (корень квадратный из значения инфляции в соответствующем периоде); <math>\Delta OMZ</math> – скорректированная стоимость остатка материально-производственных запасов; <math>TFC</math> – совокупная величина постоянных затрат; <math>FC_1</math> – отдельная статья постоянных затрат в соответствующем месяце, <math>K_{\text{кор}FC1}</math> – коэффициент корректировки данной статьи затрат в этом же месяце; <math>P</math> – прибыль.</p>	

Одним из ключевых аспектов, на наш взгляд, является заблаговременная идентификация временного интервала, по состоянию на который аналитик планирует получение данных относительно точки безубыточности продукции. Это важно в силу того, что в самой модели CVP-анализа заложены объективные факторы,

изменение которых в течение отчетного периода, может повлиять на результаты предварительно проведенного CVP-анализа.

1.) Показатель загрузки производственных мощностей. В зависимости от специфики производственного процесса, данный показатель может изменяться под воздействием фактора сезонности либо в силу технологических и иных специфических условий. Поэтому при CVP-анализе необходимо знать процент загрузки производственных мощностей на конкретный период времени.

2.) Отраслевой фактор можно также отнести к объективному, поскольку, например, сельскохозяйственные организации, по некоторым видам готовой продукции, получают выручку неравномерно в течение года, причем примерный временной интервал ее получения известен заблаговременно. Исходя из этого, точку безубыточности необходимо рассчитывать по отношению к данному (конкретному) периоду времени. По другим видам продукции производство может быть не привязано к конкретному периоду времени, и в этом случае ограничивающим фактором в модели может являться лишь объем спроса и величина загрузки производственных мощностей, которые также могут быть спрогнозированы заблаговременно, с учетом данных о временном интервале, относительно которого производятся расчеты.

3.) Безусловно, одним из основных факторов, воздействующим на параметры модели безубыточности, является фактор инфляции. При этом инфляция затрагивает как ретроспективные, так и прогнозные данные о ценах. Используя данные Министерства экономического развития (прогноз инфляции по определенному виду экономической деятельности) в будущем году, можно вычислить величину инфляции на соответствующий месяц. Например, прогноз инфляции на 2016 год составляет 6,4%, рассчитав величину прогнозируемой инфляции за 1 месяц и умножив ее на количество месяцев с начала года, до месяца по отношению к которому производятся расчеты (7 – если расчеты производятся для июля), мы получим искомое значение  $((1,064 - 1) / 12 * 7) = 0,037$ .

4.) К изменяемым объективным факторам также относится и структура продаж. Конечно, на нее воздействует множество аспектов, в том числе и не прогно-

зируемых, однако если имеется возможность заблаговременно предвидеть структуру продаж, то релевантность данных, полученных в ходе анализа безубыточности существенно повысится. При проведении CVP-анализа в условиях производства нескольких видов продукции целесообразно зафиксировать в модели спрогнозированные пропорции продаваемой продукции в определенном временном отрезке. В таком случае точка безубыточности будет выражаться в условных единицах продуктового портфеля, структура которого зафиксирована до начала отчетного периода.

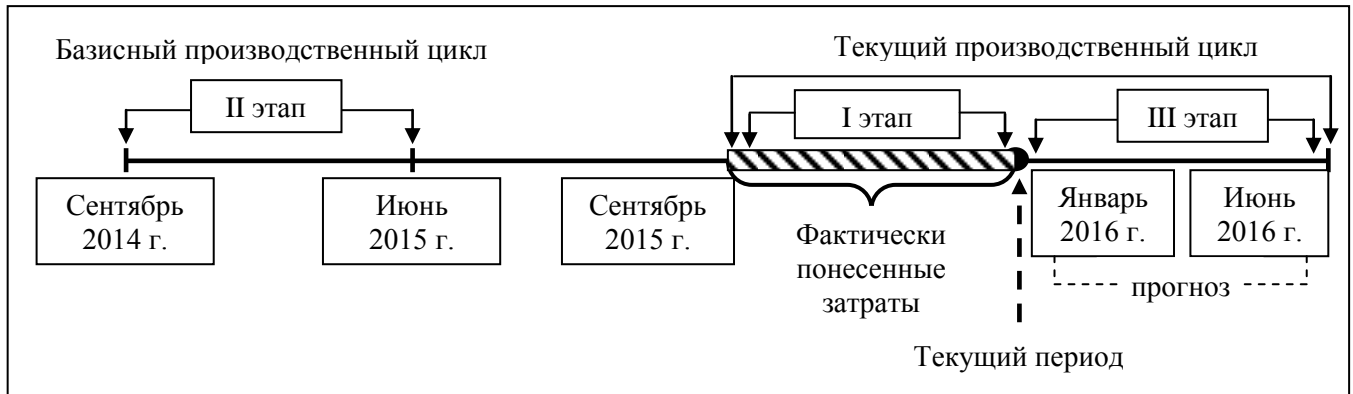
Таким образом, зная, что модель формируется по отношению к прогнозируемым параметрам, например, 3 квартала, аналитик получает возможность спрогнозировать конкретную конъюнктуру рынка в данном временном периоде (инфляция, сезонная скидка/наценка, процент загрузки производственных мощностей).

Рассмотрим порядок CVP-анализа, при условии, что на основании данных предыдущего отчетного года формируется информация для расчета точки безубыточности на предстоящий год с целью утверждения производственной программы выпуска продукции. Представим, что аналитику необходимо рассчитать точку безубыточности производства озимых зерновых культур. Расчет производится в январе 2016 года, когда некоторые затраты уже понесены, а предыдущий цикл производства, данные которого также будут использоваться в расчетах, охватывает период времени с сентября 2014 года по июнь 2015 года. В условиях инфляционной экономики использование данных для проведения CVP-анализа без соответствующей корректировки невозможно.

Поскольку сельское хозяйство отличается сезонным характером производства, многие затраты возникают в одни и те же периоды времени и практически в равной величине (на 1 га посевной площади), нами предлагается корректировать информацию для расчета точки безубыточности в три этапа (рис. 4.1).

На первом этапе корректируются затраты понесенные от момента проведения посевных и иных работ, связанных с выращиванием культуры, по отношению к которой производится расчет точки безубыточности, произведенных в преды-

дущем календарном году до текущей даты (то есть в нашем примере с сентября 2015 года по январь 2016 года).



Корректировке подлежат те затраты, которые уже фактически понесены и на которые инфляционный фактор уже оказал влияние. При этом применяется коэффициент корректировки, рассчитанный на основании индекса изменения цен на соответствующий вид затрат за то количество месяцев, которое предшествовало текущей дате с момента проведения сельскохозяйственных работ (например, посевных работ) (с сентября 2015 года по январь 2016 года). Данный коэффициент рассчитывается как арифметическая сумма индексов каждого месяца по отношению к предыдущему.

Отметим при этом, что дата приобретения активов или осуществления затрат неодинаковая: некоторые затраты начислялись равномерно в течение всего периода, другие же могли быть понесены единовременно, поэтому коэффициенты корректировки будут различаться. Для их расчета нами использовался показатель накопленного индекса потребительских цен (ИПЦ), накопленного индекса цен на отдельные виды промышленных товаров и услуг, приобретенных сельскохозяйственными организациями (ИЦСХ), а также накопленного индекса изменения частных цен по однородной группе основных средств (ИЧЦ) для соответствующего вида актива (затрат). Так, например, если расходы были произведены в сентябре 2015 года, то накопленный индекс инфляции составит 2,77%, а коэффициент корректировки – 1,0277 (приложение 39).

Таким образом, величина затрат скорректированная в текущую стоимость оказалась на 1251,12 тыс. руб. выше первоначальной стоимости, составив 41138,14 тыс. руб. (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Ведомость корректировки переменных затрат,  
фактически понесенных в текущем производственном цикле, тыс. руб.

Затраты	Первоначальная стоимость	Коэффициент корректировки	Текущая стоимость	Отклонение (+;-)	Данные, используемые для расчета коэффициента корректировки
1. Оплата труда	2270,00	1,0277	2332,88	62,88	ИПЦ
2. Отчисления на социальные нужды	592,47	1,0277	608,88	16,41	ИПЦ
3. Семена и посадочный материал	9840,00	1,0312	10147,0 <sub>1</sub>	307,01	ИЦСХ
4. Горючее и смазочный материал	4360,00	1,0392	4530,91	170,91	ИЦСХ
5. Удобрения: минеральные	3420,00	1,0312	3526,70	106,70	ИЦСХ
органические	240,00	1,0000	240,00	0,00	ИЦСХ
6. Амортизация основных средств <sup>1</sup>	2986,70	1,0277	3069,43	82,73	ИЧЦ
7. Ремонт основных средств	2410,70	1,0277	2477,48	66,78	ИПЦ
8. Услуги вспомогательных производств	3800,45	1,0277	3905,72	105,27	ИПЦ
9. Закупка строительных материалов	2620,70	1,0492	2749,64	128,94	ИЦСХ
10. Работы и услуги сторонних организаций	7346,00	1,0277	7549,48	203,48	ИПЦ
11. Итого переменных затрат	39887,02	х	41138,14	1251,12	х

На втором этапе корректировке подвергаются данные о понесенных затратах в базисном периоде, то есть суммы фактически затраченных средств в предыдущем отчетном году на выращивание определенной продукции. При этом необходимо скорректировать величину калькуляционных статей базисного периода на

<sup>1</sup> Отражена амортизация производственного оборудования, которое амортизируется производственным методом в зависимости от количества произведенных единиц. Данная величина относится на конкретное изделие.



фактически произведенные и уже скорректированные на инфляцию затраты текущего производственного цикла.

Временной интервал данной группы определяется величиной жизненного цикла животных или растений, в отношении которых рассчитывается точка безубыточности. Затраты, понесенные в базисном периоде, корректируются на величину среднегодового индекса цен в соответствующем году (рассчитывается как корень квадратный из значения инфляции в соответствующем периоде).

Отметим, что в базисном производственном цикле индекс производственных цен составил 12,05%, тогда как индекс цен на отдельные виды промышленных товаров и услуг, приобретенных сельскохозяйственными организациями – 14,2%, таким образом, коэффициент корректировки составит соответственно 1,0585 и 1,0686 (корень квадратный от величины соответствующего индекса).

В результате нами было получено значение скорректированных в текущую стоимость затрат в размере 65473,66 тыс. руб., что на 3861,78 тыс. руб. больше первоначальной стоимости (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Ведомость корректировки переменных затрат, базисного производственного цикла, тыс. руб.

Затраты	Первоначальная стоимость	Коэффициент корректировки	Текущая стоимость	Отклонение (+;-)
1. Оплата труда	9240	1,0585	9780,54	540,54
2. Отчисления на социальные нужды	2411,64	1,0585	2552,72	141,08
3. Семена и посадочный материал	62,7	1,0686	67,00	4,30
4. Горючее и смазочный материал	12234	1,0686	13073,25	839,25
5. Удобрения: минеральные	10120	1,0686	10814,23	694,23
органические	607	1,0686	648,64	41,64
6. Амортизация основных средств	2426,54	1,0585	2568,49	141,95
7. Ремонт основных средств	2180	1,0585	2307,53	127,53
8. Услуги вспомогательных производств	8240	1,0585	8722,04	482,04
9. Закупка строительных материалов	2470	1,0686	2639,44	169,44
10. Работы и услуги сторонних организаций	11620	1,0585	12299,77	679,77
11. Итого переменных затрат	61611,88	x	65473,66	3861,78

На следующем этапе производится переоценка остатков материальных запасов, вследствие чего корректируется величина переменных затрат, используемая в последующем для расчета точки безубыточности (табл. 4.4).

Таблица 4.4

Ведомость корректировки величины остатка материально-производственных запасов, тыс. руб.

Затраты	Первоначальная стоимость	Коэффициент корректировки	Текущая стоимость	Отклонение (+;-)
Семена и посадочный материал	970,2	1,0075	977,48	7,28
Горючее и смазочный материал	1030	1,0075	1037,73	7,73
Удобрения: минеральные	1174	1,0075	1182,81	8,81
органические	188	1,0075	189,41	1,41
Закупка строительных материалов	597,7	1,0075	602,18	4,48
Итого переменных затрат	3959,9	x	3989,599	29,69925

Исходя из среднего периода пребывания запасов на складе, составившего в нашем примере 28 дней, остаток запасов в балансе показывает месяц, в котором они были приобретены (декабрь – в рассматриваемом примере), исходя из этого, коэффициент корректировки будет соответствовать индексу потребительских цен в декабре.

В конечном итоге, при расчете совокупной величины переменных затрат, скорректированная стоимость остатка материально-производственных запасов будет вычтена из затрат, подвергнутых корректировке на предыдущих этапах.

Далее производится перспективная оценка переменных затрат. Сущность данного этапа состоит в том, чтобы учесть прогнозное изменение цены. В отношении затрат данного временного интервала применяется коэффициент корректировки, характеризующий прогнозное значение индекса изменения цен на соответствующий вид актива в интервале времени от текущей даты до даты получения готовой продукции. Для этого предлагается использовать официальный прогноз инфляции на соответствующий период. Кроме того, на данном этапе может быть также применен коэффициент рыночно-конъюнктурной корректировки, отра-

жающий экспертное мнение аналитика относительно последующего изменения цены.

В результате применения вышеописанных аналитических действий в системе управленческого учета генерируются более релевантные данные о величине переменных затрат для последующего анализа безубыточности производства продукции (табл. 4.5).

Таблица 4.5

Итоговая ведомость скорректированных переменных затрат, тыс. руб.

Затраты	Совокупная величина затрат (1 этап + 2 этап – 3 этап)			Корректировка в про- гнозном периоде (4 этап)		Итоговая скоррек- ти- рованная величина затрат
	Перво- началь- ная стои- мость	Текущая стои- мость	Откло- нение (+;-)	Коэффи- циент инфля- ционной коррек- тировки	Коэффи- циент ры- ночно- конъюнк- турной кор- ректировки	
1. Оплата труда	11510	12113,42	603,42	1,0331	1,0210	12777,18
2. Отчисления на соци- альные нужды	3004,11	3161,60	157,49	1,0331	1,0210	3334,84
3. Семена и посадочный материал	8932,5	9236,53	304,03	1,0331	1,0140	9675,85
4. Горючее и смазочный материал	15564	16566,44	1002,44	1,0331	1,0070	17234,59
5. Удобрения: минеральные	12366	13158,13	792,13	1,0331	1,0330	14042,26
органические	659	699,23	40,23	1,0331	1,0001	722,45
6. Амортизация основных средств	5413,24	5637,92	224,68	1,0331	1,0050	5853,66
7. Ремонт основных средств	4590,7	4785,01	194,31	1,0331	1,0852	5364,57
8. Услуги вспомогательных производств	12040,45	12627,76	587,31	1,0331	1,0880	14193,77
9. Закупка строительных материалов	4493	4786,90	293,90	1,0331	1,0330	5108,54
10. Работы и услуги сто- ронних организаций	18966	19849,25	883,25	1,0331	1,0880	22310,82
11. Итого переменных за- трат	97539	102622,2	5083,2	x	x	110618,52

Далее, в соответствии с разработанными этапами, производится корректировка постоянных затрат. Стоит отметить, что условно-постоянные затраты легче спрогнозировать, они во многих случаях возникают одновременно, либо с определенной периодичностью.

В этой связи постоянные затраты предлагается корректировать в денежные единицы постоянной покупательной способности. При этом коэффициент корректировки в денежные единицы постоянной покупательной способности рассчитывается как отношение уровня цен на конец периода к уровню цен на момент принятия объекта к учету. В качестве показателя, характеризующего уровень цен, будем использовать индекс потребительских цен.

Суть данной методики состоит в том, что монетарные активы должны отражаться в ценах, действующих на конец периода, для этого умножаются ежемесячные индексы потребительских цен с конца отчетного периода до момента принятия объекта к учету. Для определения коэффициентов корректировки объектов бухгалтерского учета в денежные единицы постоянной покупательной способности необходимо определить среднемесячные индексы потребительских цен в течение периода времени, в котором были понесены те или иные затраты (определяется как корень квадратный ежемесячного индекса потребительских цен). Корректировочный коэффициент за каждый из месяцев определяется умножением накопленного индекса потребительских цен на среднемесячный индекс потребительских цен (приложение 39).

Далее, следуя логике предлагаемого методического подхода, на основании данных управленческого учета о постоянных затратах с помесечной разбивкой (приложение 40, 41), производится их корректировка в соответствии с корректировочными индексами (приложение 42, 43).

В конечном итоге, по результатам корректировки постоянных расходов, была получена разница в размере 777,18 тыс. руб., скорректированная величина условно-постоянных затрат составила 16214,18 тыс. руб. (табл. 4.6).

Отметим, что некоторые постоянные затраты экономической субъект несет равными величинами на протяжении нескольких отчетных периодов. В связи с этим предлагаемая ведомость корректировки постоянных затрат в денежные единицы постоянной покупательной способности предполагает группировку однородных затрат на протяжении всего периода времени, когда они были понесены, с совпадением длительности жизненного цикла выращиваемой сельскохозяйственной продукции.

Результаты корректировки постоянных затрат в денежные единицы  
покупательной способности на конец 2015 г. (тыс. руб.)

Затраты	Итоговая первоначальная стоимость затрат в 2014 году	Итоговая первоначальная стоимость затрат в 2015 году	Итого первоначальная стоимость постоянных затрат	Итоговая величина скорректированных затрат 2014 года	Итоговая величина скорректированных затрат 2015 года	Итого скорректированная величина постоянных затрат	итоговое отклонение (+;-)
Арендная плата объект №1	350	900	1250	363,77	940,26	1304,03	54,03
Арендная плата объект №2	0	680	680	0,00	701,40	701,40	21,40
Процентная плата по банковскому кредиту от 03.2014	192,64	1112,784	1305,424	197,05	1162,56	1359,61	54,19
Заработная плата директора	564	624	1188	600,98	651,91	1252,89	64,89
Заработная плата бухгалтера	408	444	852	434,75	463,86	898,61	46,61
Заработная плата юриста	324	348	672	345,24	363,57	708,81	36,81
Амортизационные отчисления (ОС-1)	1531,56	1531,56	3063,12	1631,98	1600,07	3232,05	168,93
Амортизационные отчисления (ОС-2)	0	758,4	758,4	0,00	792,33	792,33	33,93
Амортизационные отчисления (ОС-3)	0	332,4	332,4	0,00	347,27	347,27	14,87
Арендная плата объект №4	42	252	294	42,96	263,27	306,23	12,23
Вывоз ТБО	50,4	80,4	130,8	53,70	84,00	137,70	6,90
Процентная плата по банковскому кредиту от 07.2015	876	994,92	1870,92	926,22	1039,43	1965,65	94,73
Арендная плата объект №3	492	492	984	524,26	514,01	1038,27	54,27
Налоги на имущество	1027,968	1027,968	2055,936	1095,37	1073,95	2169,32	113,38
Итого	5858,568	9578,432	15437	6216,29	9997,89	16214,18	777,18

Таким образом, усовершенствованная модель безубыточности примет следующий вид:

$$X \times (P_T \times (K_{i_{\pi}} + K_{i_{\gamma}})) + (X \times (((VC_1 \times K_{корVC1}) + (VC_0 \times K_{корVC2}) - \Delta OMЗ) \times (K_{i_{\pi}} + K_{i_{\gamma}}))) + ((FC_1 \times K_{корFC1}) + (FC_2 \times K_{корFC2}) + (FC_n \times K_{корFCn}) \dots) = P$$

Где,  $K_{i_{\pi}}$  – Официальный прогноз инфляции на прогнозируемый период по соответствующей группе товаров (по данным Министерства экономического развития);  $K_{i_{\gamma}}$  – показатель, характеризующий экспертное мнение относительно возможности повышения цены к определенному временному отрезку за счет влияния всех существенных факторов;  $P_m$  – цена на текущий момент времени;  $VC$  – переменные затраты;  $VC_{тек}$  – переменные затраты текущего периода;  $VC_{баз}$  – переменные затраты базисного периода, скорректированные на величину уже понесенных затрат в текущем периоде;  $K_{корVC1}$  – Коэффициент корректировки текущих переменных затрат, рассчитанный как арифметическая сумма индексов каждого месяца по отношению к предыдущему;  $VC_0$  – затраты базисного периода, скорректированные на фактические произведенные и уже скорректированные на инфляцию затраты текущего производственного цикла;  $K_{корVC2}$  – коэффициент корректировки базисных переменных затрат, рассчитанный на основании среднегодового индекса цен в соответствующем году (корень квадратный из значения инфляции в соответствующем периоде);  $\Delta OMЗ$  – скорректированная стоимость остатка материально-производственных запасов;  $TFC$  – совокупная величина постоянных затрат;  $FC_1$  – отдельная статья постоянных затрат в соответствующем месяце;  $K_{корFC1}$  – коэффициент корректировки данной статьи затрат в этом же месяце;  $P$  – прибыль.

В результате проведенных аналитических действий релевантность полученной информации в ходе проведения CVP-анализа существенно повышается, что позволяет принимать более обоснованные управленческие решения. Так, проведенные расчеты показали, что точка безубыточности производства озимых зерновых культур при использовании классической модели безубыточности составляет 81683 ц., в то время как скорректированная величина критической точки, согласно авторской модели безубыточности, будет составлять 135641 ц. (табл. 4.7).

Таблица 4.7

## Ведомость корректировки результатов CVP-анализа

Показатели	По данным текущего учета	Скорректированная величина	Отклонение (+; -)
1	2	3	4
Объем продаж, ц.	188334	188334	X
Выручка от продажи, тыс. руб.	133131,42	133131,42	X
Цена 1 ед. продукции, тыс. руб.	0,70689	0,70689	X
Переменные затраты всего, тыс. руб.	97539	110618,52	13079,52

Продолжение табл. 4.7

1	2	3	4
Постоянные затраты всего, тыс. руб.	15437	16214,18	777,18
Переменные затраты на 1 ц, тыс. руб.	0,5179	0,5874	0,07
Чистая прибыль, тыс. руб.	20155,42	6298,72	-13856,70
Точка безубыточности, ц.	81683	135641	53957,93
Точка безубыточности, % от текущего объема продаж	43,37	72,02	28,65
Эффект операционного рычага	2,31	1,38846999	-0,92
Доля переменных затрат, тыс. руб.	0,518	0,587	0,07
Точка безубыточности в денежном выражении, тыс. руб.	32020,62	39293,09	7272,47
Маржинальных доход, тыс. руб.	35592,42	22512,90	-13079,52
Маржинальных доход на одну единицу, тыс. руб.	0,19	0,12	-0,07
Коэффициент (норма) маржинального дохода	0,27	0,17	-0,10
Эффект производственного Лавериджа (операционный рычаг)	1,77	3,57	1,81
Маржинальный запас прочности	73,27	83,09	9,82

Проведенное на данном этапе исследование позволило выработать последовательность проведения анализа безубыточности продукции в условиях гиперинфляционных процессов в экономике (рис. 4.2).

Таким образом, на данном этапе исследования нами были выявлены «узкие места» применения концепции безубыточности в современных условиях, что потребовало выработки авторского методического подхода по корректировке данных для проведения CVR-анализа, адаптированного к условиям гиперинфляционной экономики за счет разработки целостной системы документации результатов корректировки затрат под влиянием фактора инфляции, а также выработки методики расчета коэффициентов корректировки под воздействием данного фактора.

Изложенные в предлагаемой схеме этапов проведения анализа безубыточности продукции в условиях гиперинфляционных процессов в экономике подходы базируются на применении глобальных методов корректировки учетных данных в условиях инфляции, рекомендованные МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» (модель переоценки объектов в денежные единицы постоянной покупательной способности CPPA (Constant purchasing power accounting), модель пересчета активов в текущих ценах CCA (Current Cost Accounting)).

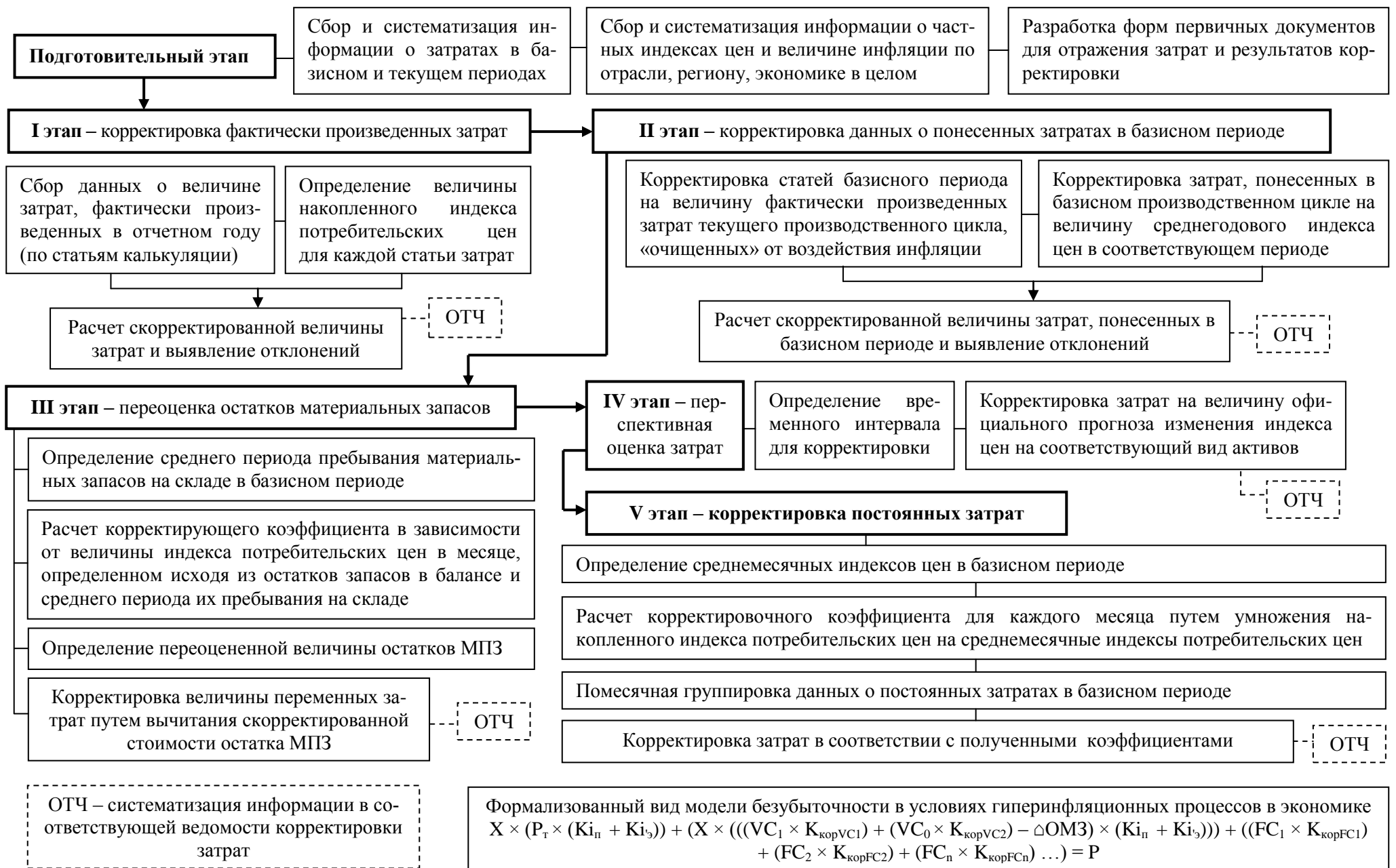


Рис. 4.2. Этапы проведения анализа безубыточности продукции в условиях гиперинфляционных процессов в экономике



## **4.2. Аналитические подходы в управленческом учете экономического субъекта в условиях нестабильности экономики**

В нестабильных экономических условиях одним из главных требований к системе учетно-аналитического обеспечения деятельности является гибкость и адаптивность, обеспечиваемая применением различных управленческих инструментов достижения стратегических и оперативных целей организации.

Одним из таких инструментов выступает сбалансированная система показателей, разработанная в начале 1990-х годов в результате научного исследования Дэвида Нортон и Роберта Каплана [350, 117], в рамках которого подчеркивается, что руководители экономических субъектов хотят видеть сбалансированное представление индикаторов деятельности, позволяющих оценить различные аспекты функционирования фирмы одновременно. В этом контексте важно то обстоятельство, что многочисленные финансовые показатели отражают результаты уже принятых мер и управленческих решений, тогда как оперативные цели реализуются посредством оценки 3 групп показателей (удовлетворенность клиентов, внутренние процессы, способность саморазвития). Таким образом, согласно концепции применения сбалансированных показателей ориентация исключительно на финансовые показатели не обеспечивает роста будущей экономической ценности хозяйствующего субъекта.

Процесс стратегического управления деятельностью экономического субъекта предполагает выработку значительного массива нефинансовых показателей, реально отражающих сложившееся финансовое, социальное, рыночное положение фирмы, за счет которых можно внедрить разработанную стратегию.

Успех данной системы определяется тем, насколько сбалансирован комплекс результатов и показателей их достижения, заложенных в данной системе в соответствии со стратегией развития.

Порядок постановки системы КРІ представлен в табл. 4.8.

Таблица 4.8

## Типовой порядок постановки системы КРІ

Этапы	Сущность этапа	Особенности и рекомендации			
1. Выбор одной из моделей управления	управление по заданиям, управление по правилам, управление по целям, управление по ценностям	Цель рассматривается как индикатор запланированных результатов деятельности. Задачи, которые ставятся персоналу, должны быть четко сформулированными, количественно измеримыми, достижимыми, ограниченными временными интервалами и согласованными между собой, а также с целями собственников, руководителей, персонала, непосредственно бизнеса и внешней среды (рынок, клиенты, поставщики). При этом при их делегировании на нижние уровни управления не должно происходить рассеивания (по личным, бюрократическим, конфликтным и другим причинам).			
2. Формирование стратегии	построение бизнес-модели	анализ внешней среды	конкурентный анализ	анализ внутренней среды	
	Партнеры и поставщики; ключевые ресурсы; виды деятельности; ценностное предложение; взаимодействие с клиентами; каналы сбыта; целевые группы клиентов; структура доходов; структура расходов				
3. Разработка миссии и ценности	Миссия	Описание бизнеса как процесса, влияющего на социум в целом или отдельный сектор экономики страны			
	Ценности	Базовые или прикладные приоритеты в бизнесе и управлении экономическим субъектом			
4. Формирование стратегического видения	Формируется видение места экономического субъекта в глобальной экономике	5. Формирование стратегических целей	На данном этапе разрабатывается стратегическая карта в разрезе финансовых целей, рыночных целей, процессных целей и целей по обучению и развитию. Все цели должны быть сбалансированы		
7. Формирование программы мероприятий	Мероприятия разрабатываются в зависимости от количества и сложности поставленных задач путем делегирования целей	6. Формирование стратегических показателей	На основании сформулированных целей, разрабатываются стратегические показатели, которые позволяют количественно измерить степень достижения поставленных целей. На основании стратегических показателей формируются планируемые результаты (задачи) деятельности		
8. Формирование служебных функций. Разработка функциональной карты должности	9. Разработка системы КРІ сотрудников (процессный и функциональный подходы). Разработка библиотеки КРІ должности, паспортов показателей, матрицы КРІ сотрудников	10. Разработка системы оплаты труда по результатам	11. Внедрение системы		

Сформулируем основные рекомендации по повышению эффективности системы КРІ как инструмента принятия управленческих решений:

– в условиях, когда стратегия экономического субъекта не определена, разработка матрицы КРІ сотрудников приводит к бесполезным математическим действиям, все показатели и цели должны быть сбалансированными, ориентированными на реализацию стратегической цели развития, а их построение должно осуществляться «сверху вниз»;

– если бизнес-процессы плохо структурированы и хаотично выстроены, неизбежно последуют ошибки в подборе и расчете КРІ. Важно, чтобы КРІ-решения были гибкими и менялись с изменением структуры бизнес-процессов, параметров внешней среды, отраслевых особенностей;

– количество разрабатываемых показателей эффективности должно быть оптимальным, а все они между собой должны быть сбалансированными, в противном случае внедрение системы будет либо слишком трудоемким, либо малоинформативным;

– руководители всех уровней и сотрудники всех центров ответственности должны принимать участие в разработке и обсуждении системы КРІ, а также в выработке рекомендаций по ее совершенствованию;

– в условиях кризисных процессов в экономике основное внимание при формировании системы сбалансированных показателей должно уделяться инструментам, обеспечивающим качественное использование ресурсов экономического субъекта;

– при разработке системы КРІ зачастую внимание уделяется только финансовым показателям, что является существенной методической ошибкой. В этом контексте при внедрении рассматриваемой системы необходимо найти баланс между показателями: финансовыми и нефинансовыми; количественными и качественными; текущими и стратегическими; общими и специфическими; проектными и функциональными; показателями результата и показателями процесса; показателями результативности и эффективности; показателями экономической деятельности и социо-эколого-общественной деятельности и др.;

– реализация системы КРІ невозможна без постановки системы управленческого учета, она должна быть сбалансирована с операционными и финансовыми бюджетами и др.

В кризисных условиях система стратегических целей экономического субъекта может выглядеть следующим образом (приложение 44).

Базой для постановки системы КРІ является формирование стратегических карт, которые содержат сбалансированный набор целей функционирования экономического субъекта, в зависимости от которых формируется система КРІ.

Примерная схема стратегической карты применительно к секторным особенностям аграрного производства представлена на рис. 4.3.

В целом, несмотря на то, что данный инструмент в системе управленческого учета является одним из наиболее распространенных, считаем, что система КРІ в кризисных условиях не всегда эффективна, поскольку условиях и цели функционирования меняются достаточно быстро.

В современной практике специалистами в области управленческого учета и стратегического менеджмента, помимо концепции сбалансированных показателей (BSC), используются и другие системы показателей, такие как, модель экономической добавленной стоимости (EVA), система тройной отчетности, матрица стратегического положения и оценки действий (SPACE), матрица Бостонской консультативной группы (BCG), матрица рыночной привлекательности и конкурентных позиций (GE/McKinsey), матрица направленной политики (Shell/DPM) и др.

Среди работ отечественных авторов обращает на себя внимание труд Г.Б. Клейнера [130], который выделяет 15 основных функций организации: производственная, реализационно-маркетинговая, ресурсно-спросовая, финансово-инвестиционная, бюджетно-налоговая, градообразующая, образовательная, воспитательная, инновационная, социальная, информационно-познавательная, институциональная, информационно-сигнальная, консолидирующая, стабилизирующая антикризисная. Эти функции более полно описывают бизнес-пространство, нежели чем система Д. Нортон и Р. Каплана, основным преимуществом которой является реализация стратегического контроля.

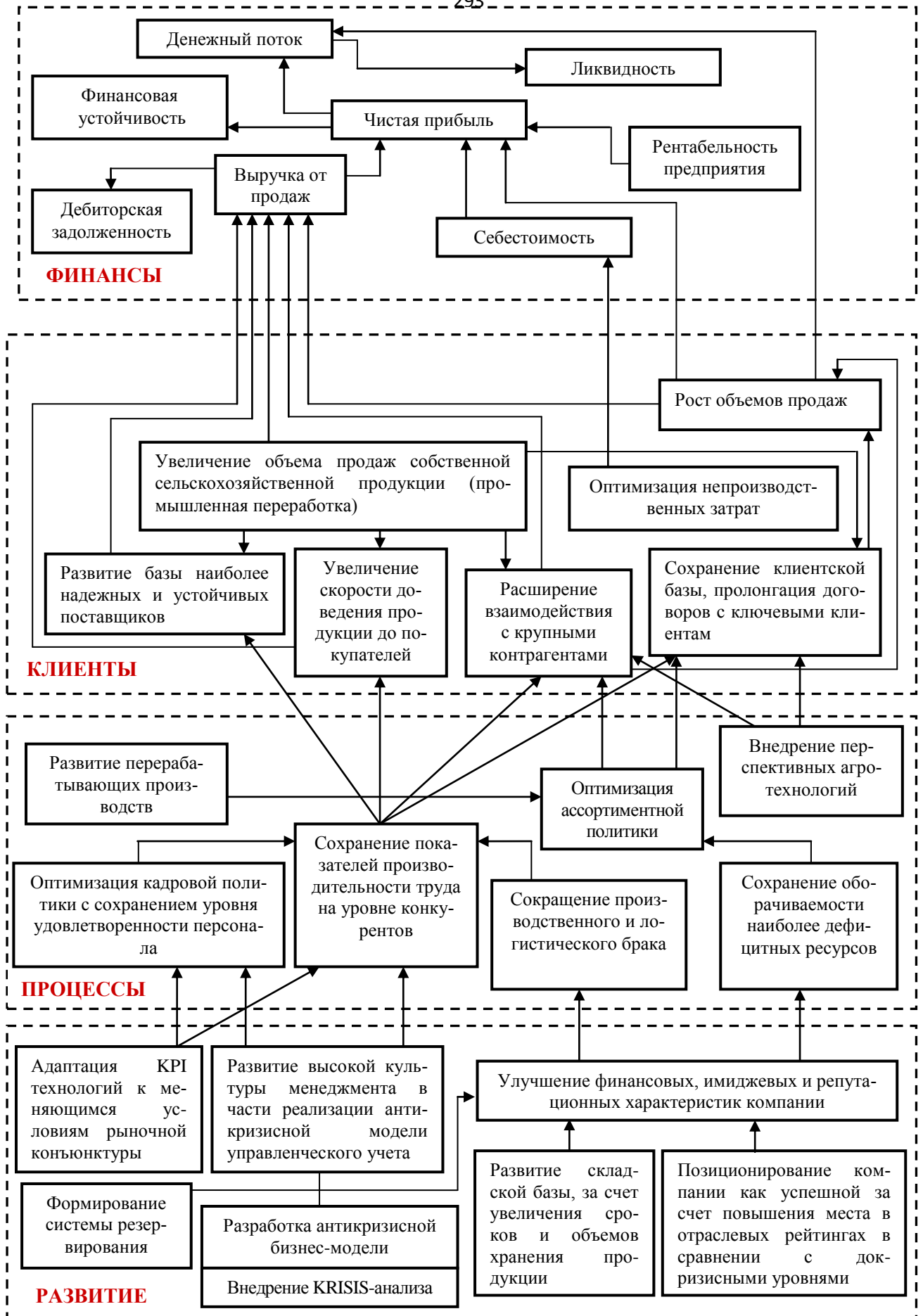


Рис. 4.3. Схема стратегической карты применительно к секторным особенностям аграрного производства

В кризисных условиях внимание аналитика в существенной степени должно быть обращено на состояние внешней среды, что далеко не всегда учитывается в применяемых в отечественной экономике методических подходах. Данный тезис подтверждает тот факт, что «в настоящее время на финансовое состояние отечественных предприятий в большей степени воздействуют внешние факторы (в отличие от западных, где на них приходится 1/3)» [306]. В этой связи считаем необходимым сформировать методику КРИЗИС-анализа, которая будет способствовать выработке более релевантной информации для принятия управленческих решений в кризисных условиях.

#### **4.3. Методика КРИЗИС-анализа в информационном обеспечении решений экономического субъекта**

В условиях кризисных процессов в экономике подходы к управлению предпринимательскими структурами существенно меняются, что требует разработки специальных инструментов для проведения мониторинга внешней и внутренней среды в рамках антикризисной модели управленческого учета. Предлагаемая методика состоит из нескольких аналитических блоков, ориентированных на выявление степени и характера воздействия кризисных процессов на функционирование экономического субъекта. При этом объектом аналитического наблюдения является внешняя и внутренняя среда экономического субъекта, для чего используется совокупность разнообразных показателей (финансовых, нефинансовых, количественных и качественных), которые отражают явные и скрытые взаимосвязи между элементами бизнес-системы.

Для раскрытия сущности и содержания предлагаемой методики скоринговой системы статико-динамического KRISIS-анализа будем придерживаться структуры ее описания, которая может быть заложена в основу для разработки соответствующего регламента управленческого учета: 1. цель скоринговой системы статико-динамического KRISIS-анализа; 2. задачи методики; 3. объекты мониторинга; 4. субъекты мониторинга; 5. этапы проведения аналитических действий; 6. информационное обеспечение системы скоринговой системы статико-

динамического KRISIS-анализа; 7. порядок оценки показателей; 8. порядок расчета показателей; 9. порядок представления результатов скорингового статико-динамического KRISIS-анализа; 10. аналитическое заключение по оценке деятельности экономического субъекта в условиях кризисных процессов в экономике.

1.) Целью проведения скорингового статико-динамического KRISIS-анализа является оценка состояния внешней среды и ее влияния на бизнес-процессы экономического субъекта в кризисных условиях для принятия эффективных решений оперативного и стратегического характера.

2.) Основными задачами реализации предлагаемого методического подхода в рамках антикризисной модели управленческого учета являются:

2.1) выработка релевантной информации для принятия решений в рамках антикризисной модели управленческого учета;

2.2) оценка состояния и динамики развития экономических субъектов однородного вида экономической деятельности по территориальному образованию (региону) на основе данных годовой бухгалтерской отчетности;

2.3) динамическая и статическая оценка влияния макроэкономических параметров на функционирование экономического субъекта;

2.4) скоринговая оценка влияния кризисных явлений на функционирование экономического субъекта в разрезе шести аналитических блоков по качественным параметрам;

2.5) количественная внутренняя оценка влияния экономического кризиса на реализацию бизнес-процессов в разрезе шести аналитических блоков;

2.6) формирование заключительного управленческого отчета по оценке эффективности функционирования экономического субъекта в условиях кризисных процессов в экономике;

2.7) заключительная оценка степени влияния кризисных процессов на функционирование экономического субъекта и выработка направлений совершенствования стратегии функционирования на основе данных управленческой отчетности.

3.) Объектами предлагаемой скоринговой системы статико-динамического KRISIS-анализа выступают шесть аналитических областей, характеристика которых представлена в табл. 4.9.

Отметим, что кризисные процессы в экономике могут по-разному повлиять на деятельность экономического субъекта и не всегда приводят к потере финансовой устойчивости. Таким образом, в результате аналитических действий должна быть выработана информация о том, как кризисные процессы в экономике влияют на отдельные параметры функционирования бизнеса.

В дальнейшем это позволит выработать релевантную, комплиментарно-точечную информацию для принятия стратегических и оперативных решений.

4.) В качестве субъектов методики с выступают: высший управленческий персонал и менеджеры высшего звена, в том числе акционеры, собственники, дирекция, главный бухгалтер, бухгалтер-аналитик с антикризисными функциями, главный инженер, главный агроном и др. Кроме того, субъектами также являются непосредственные исполнители аналитических действий: бухгалтеры, экономисты, бухгалтеры-аналитики и т. д.

5.) Этапы проведения аналитических действий. Методика скоринговой системы статико-динамического KRISIS-анализа включает в себя четыре блока (рис. 4.4).



Рис. 4.4. Этапы реализации скоринговой системы статико-динамического KRISIS-анализа



**Характеристика объектов соответствующих аналитических областей  
скоринговой системы статико-динамического KRISIS-анализа**

Аналитическая область		Характеристика при оценке на макроуровне	Характеристика при оценке на мезоуровне	Характеристика при оценке на уровне экономического субъекта
<i>K</i>	Конъюнктура	Анализируются показатели, свидетельствующие об изменении важных макроэкономических параметров (курсы валют, уровень инфляции, изменение ставки ЦБ и др.) Анализируемые процессы на макроуровне могут стать предвестником трансформаций на уровне экономического субъекта	Производится оценка показателей на уровне совокупности предприятий сектора экономики по региону, свидетельствующих об изменении конъюнктуры, например величина субсидий, полученных экономическими субъектами из всех источников	На уровне экономического субъекта оцениваются те параметры, на которые повлияло изменение конъюнктуры на макроуровне (повышение ставок по кредитам, потери от финансовых вложений или валютных операций и др.)
<i>R</i>	Рынок	Оцениваются параметры, влияющие или способные повлиять на состояние потребительских рынков (например, покупательная способность населения). Также оценивается деловая активность в секторах экономики	Оценивается деловая активность экономических субъектов в отрасли. Если объемы реализации растут, то это свидетельствует об устойчивом состоянии рынков	Анализируется состояние сбытовой и закупочной деятельности, то есть как конкретные бизнес-процессы реагируют на сужение либо расширение рынков на макро-, мезоуровне
<i>I</i>	Инфраструктура	Данная аналитическая область используется в широкой трактовке. На макроуровне объектом анализа становится востребованность и достаточность всех видов инфраструктуры (транспортная, сбытовая, сервисная, производственная), кроме социальной	Показателем, характеризующим состояние данного блока, будет являться динамика основных средств в регионе, муниципальном районе, совокупность которых определяет состояние инфраструктуры в территориальном образовании	На микроуровне инфраструктура трактуется как имущественный комплекс экономического субъекта, оценке подлежат различные объекты этого имущественного комплекса, то есть в основном внеоборотные активы
<i>S</i>	Социальная сфера	К социальной сфере относится, прежде всего, безработица, уровень которой в кризисных условиях, как правило, возрастает, а также доступность объектов социальной инфраструктуры. Анализируется спрос на труд и динамика средней заработной платы	В данном блоке оцениваются показатели отдельных экономических субъектов, характеризующие, прежде всего, состояние и особенности трудовых ресурсов (численность работников, оплата труда в натуральной форме и др.).	Оценивается уровень социальной ответственности экономического субъекта в условиях кризиса, уровень и динамика заработной платы работников, наличие конфликтов в коллективе, численность уволенных работников и др.
<i>I</i>	Инвестиции	Оценивается состояние инвестиционных процессов в стране и регионе, либо конкретном секторе экономики	Оценивается инвестиционное состояние на секторном уровне (движение средств финансирования инвестиций из разных источников)	Оценивается, как кризисные процессы влияют на степень инвестиционной активности экономического субъекта
<i>S</i>	Системные и структурные показатели	Оцениваются наиболее ключевые показатели состояния экономики на уровне страны либо региона (ВВП, ВРП)	Анализируются ключевые экономические показатели бизнес-единиц (прибыль, рентабельность, отработанное время и др.)	Оцениваются отдельные показатели финансового состояния бизнес-единицы, либо ее ключевых контрагентов

Очередность и периодичность использования данных блоков может быть различной, но при этом они взаимосвязаны, а итоговая оценка формируется только при наличии результатов по каждому из блоков.

б) В состав информационной базы для проведения статико-динамического KRISIS-анализа включаются все возможные виды бухгалтерской финансовой, управленческой и статистической отчетности. При этом состав источников информации для каждого этапа проведения аналитических действий будет отличаться, поскольку диагностике подлежат принципиально разные объекты. В качестве источников информации могут быть использованы как фактические данные, так и прогнозные значения, в особенности, в части характеристики макроэкономических параметров состояния экономики.

Состав информационной базы для проведения различных этапов аналитических действий в рамках предлагаемой методики представлен в табл. 4.10.

Таблица 4.10

## Источники информации для проведения статико-динамического KRISIS-анализа

Этапы KRISIS-анализа	Информация	Источник
Статико-динамическая оценка макроэкономических параметров состояния экономики	Среднедушевые денежные доходы населения; потребительские расходы в среднем на душу населения; ВВП; ввод в действие основных фондов; число предприятий и организаций; продукция сельского хозяйства в хозяйствах всех категорий; инвестиции в основной капитал; индекс потребительских цен; индекс потребительской уверенности и др.	Данные Росстата, данные Минфина, Минэкономразвития, материалы статистического наблюдения осуществления макроэкономических процессов
Статико-динамическая секторная оценка кризисных явлений	Прибыль до налогообложения; дебиторская задолженность; Кредиторская задолженность; отработано тыс. чел-час.; расходы по обычным видам деятельности; среднесписочная численность работников; удельный вес оплаты труда в натуральной форме в общей сумме начисленной заработной платы; движение средств финансирования инвестиций; реализовано продукции; субсидии, полученные из всех источников и др.	Данные годовой бухгалтерской отчетности по всей совокупности экономических субъектов сектора экономики, в т.ч. ф. № 1; ф. № 2; ф. № 5; ф. № 5-АПК; ф. № 6-АПК; ф. № 9-АПК; ф. № 13-АПК; ф. № 10-АПК-село
Скоринговая тестово-диагностическая система внутренней оценки по качественным параметрам	Финансовые потери вследствие снижения стоимости акций; влияние на издержки изменений экономической, финансовой, бюджетной и др. политики; факты срыва поставок сырья и материалов; нарушения платежной дисциплины; наличие инфраструктурных дефицитов; спрос на труд; наличие негативных общественных факторов, прямо или косвенно	Результаты внутренней экспертной оценки в разрезе аналитических областей (экспертные анкеты); управленческая отчетность; данные маркетинговых исследований и опросов; прайс-листы;

Этапы KRISIS-анализа	Информация	Источник
	угрожающих инвестиционной привлекательности компании; факторы, влияющие на политику ценообразования, и др.	каталоги цен; внутренние нормативные акты (регламенты) и др.
Количественная внутренняя оценка влияния кризисных явлений	Обороты и остатки по счетам бухгалтерского финансового и управленческого учета; натуральные показатели, характеризующие деятельность отдельных бизнес-процессов; аналитические данные бухгалтерского учета, в частности величина затрат на производство соответствующего вида продукции; выручка по видам продукции; себестоимость продаж; ассортиментный ряд производимой продукции; количество отгрузок и поставок за период; капитальные инвестиции и др.	Управленческая отчетность, учетные регистры, данные маркетинговых исследований и опросов, плановые и нормативные показатели, внутренние нормативные акты (регламенты), данные управленческого и статистического учета, регистры бухгалтерского учета
Заключительная оценка	Результаты интегральных оценок влияния кризисных процессов на функционирование экономического субъекта	Аналитические отчеты по результатам всех этапов проведения KRISIS-анализа

7) Порядок оценки показателей. Для оценки показателей в рамках проведения статико-динамического KRISIS-анализа нами разработана специальная шкала, которая позволяет идентифицировать степень близости фактического значения показателя к оптимальному или нормативному, а также свидетельствует о характере воздействия кризисных процессов (табл. 4.11).

Таблица 4.11

Шкала для оценки показателей в рамках  
проведения статико-динамического KRISIS-анализа

Группа	Характеристика с точки зрения соответствия нормативному значению	Характеристика в контексте воздействия кризисных процессов
<b>A</b>	Наиболее эффективное значение	Абсолютная безопасность
<b>B</b>	Удовлетворительное значение	Устойчивое состояние
<b>C</b>	Пограничное значение	Потенциальный кризис
<b>D</b>	Неудовлетворительное значение	Латентный кризис
<b>E</b>	Крайне неудовлетворительное значение	Острый кризис

Если в отношении показателя не существует рекомендованных нормативных значений, экономический субъект устанавливает его сам. Шкала оценок носит индивидуальный характер и зависит от специфических условий функционирования каждого экономического субъекта, а также от глубины кризиса. Оценка

показателей в динамике за ряд лет позволит сформировать нормативные значения показателей, то есть средний уровень показателя, при котором состояние экономики характеризуется нормальными темпами роста. По некоторым показателям интервалы значений будут оставаться неизменными, по другим они будут постоянно меняться. В зависимости от величины отклонения от среднего, нормативного значения показатель попадает в определенную группу, например, если отрицательное отклонение от «эталонного» значения меньше 5%, то значение показателя попадает в группу «А»; от 5 – 10 % – в группу «В»; 10 – 15 % – в группу «С» и т. д. Оценочная шкала по разным показателям может строиться по-разному.

#### 8) Порядок расчета показателей.

8.1.) Статико-динамическая оценка макроэкономических параметров состояния экономики. На данном этапе KRISIS-анализа производится оценка показателей в разрезе шести аналитических областей (конъюнктура, рынок, инфраструктура, социальная сфера, инвестиции, системные и структурные показатели экономики). Типовой состав показателей представлен в табл. 4.12.

Таблица 4.12

Типовой состав показателей для проведения статико-динамической оценки на макроуровне в рамках KRISIS-анализа

Аналитические области (J)		Наименование показателя (X <sub>i</sub> )
<b>K</b>	Конъюнктура	Индекс потребительских цен (декабрь к декабрю предыдущего года), %; индексы, характеризующие мнение населения о личном материальном положении и конъюнктуре рынка товаров и сбережений, в т.ч.: произошедшие изменения личного материального положения за год; ожидаемые изменения личного материального положения через год; благоприятность условий для крупных покупок; благоприятность условий для сбережений; индекс потребительской уверенности и др.
<b>R</b>	Рынок	Продукция сельского хозяйства в хозяйствах всех категорий (в фактически действовавших ценах), млн. руб.; объем работ, выполненных по виду деятельности «строительство» (в фактически действовавших ценах), млн. руб.
<b>I</b>	Инфраструктура	Число предприятий и организаций (на конец года; по данным государственной регистрации); шт.; ввод в действие основных фондов, млн. руб.
<b>S</b>	Социальная сфера	Среднедушевые денежные доходы (в месяц), руб.; потребительские расходы в среднем на душу населения, руб.; уровень безработицы населения, в среднем за год (по данным выборочных обследований рабочей силы), %; реальные располагаемые денежные доходы по РФ, в % к предыдущему периоду, %

Аналитические области (J)		Наименование показателя (X <sub>i</sub> )
<b>I</b>	Инвестиции	Инвестиции в основной капитал, млн. руб.
<b>S</b>	Системные и структурные показатели экономики	Валовой региональный продукт, в текущих основных ценах, млн. руб.; численность занятых в экономике, тыс. чел

Отметим, что состав показателей может видоизменяться в зависимости от характера и глубины кризиса, секторной специфики экономики, в котором функционирует экономический субъект, наличия источников информации, степени автоматизации аналитических процедур и других параметров. Количество показателей в каждой из аналитических областей также может варьироваться.

Каждый из показателей приводится в динамике за 10 лет, но при этом, учитывая тот факт, что все они являются разнородными, для выполнения требования сопоставимости было проведено нормирование данных с помощью расчета относительного показателя сравнения (ОПС). За базу сравнения принималось среднее арифметическое значение показателей за период 2005 – 2016 гг.

$$z_{ij} = \frac{x_{ij}}{\bar{x}_{ij}},$$

где  $Z_{ij}$  – нормированное значение;

$X_{ij}$  – фактические значения  $i$ -го показателя по  $j$ -му признаку;

$\bar{X}_{ij}$  – среднее значение по признаку  $J$ .

Далее были рассчитаны средние ОПС на основе средней геометрической для каждого из показателей

$$\bar{z}_{ij} = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n z_{ij}} - \text{среднее геометрическое из относительных показателей струк-}$$

туры по аналитическим областям за 2005 – 2016 гг.

Например, для группы показателей «Социальная сфера» (S)

$$S_1 (\text{ОПС}) = \sqrt[11]{S_{1,2005} \cdot S_{1,2006} \cdot \dots \cdot S_{1,2015}};$$

$$S_2 (\text{ОПС}) = \sqrt[11]{S_{2,2005} \cdot S_{2,2006} \cdot \dots \cdot S_{2,2015}};$$

$$S_3 (\text{ОПС}) = \sqrt[11]{S_{3,2005} \cdot S_{3,2006} \cdot \dots \cdot S_{3,2015}};$$

$$S_4 (\text{ОПС}) = \sqrt[n]{S_{4,2005} \cdot S_{4,2006} \cdot \dots \cdot S_{4,2015}} ;$$

$$\text{в общем виде } \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n S_{i,2005} \cdot S_{i,2006} \cdot \dots \cdot S_{i,2015}} ,$$

где  $n$  – количество критериев в группе  $S$ .

На следующем этапе в соответствии с предлагаемой методикой производится расчет средних ОПС по каждой из аналитической области («К», «R», «I», «S», «I», «S»):

$$\bar{K}_i = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n K_i}$$

Например, для группы показателей «Социальная сфера» в рамках статической оценки средний ОПС составил 0,96:

$$\bar{S} = \sqrt[4]{S_1 \cdot S_2 \cdot S_3 \cdot S_4} = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n S_i} = 0,96$$

Например, для расчета показателей социальной сферы (S), которых в данной аналитической области четыре, в отчетном году расчет будет иметь вид:

$$S_{1,2015} = \frac{S_{1,2015}}{S_{1,2005-2015}}$$

$$S_{2,2015} = \frac{S_{2,2015}}{S_{2,2005-2015}}$$

$$S_{3,2015} = \frac{S_{3,2015}}{S_{3,2005-2015}}$$

$$S_{4,2015} = \frac{S_{4,2015}}{S_{4,2005-2015}}$$

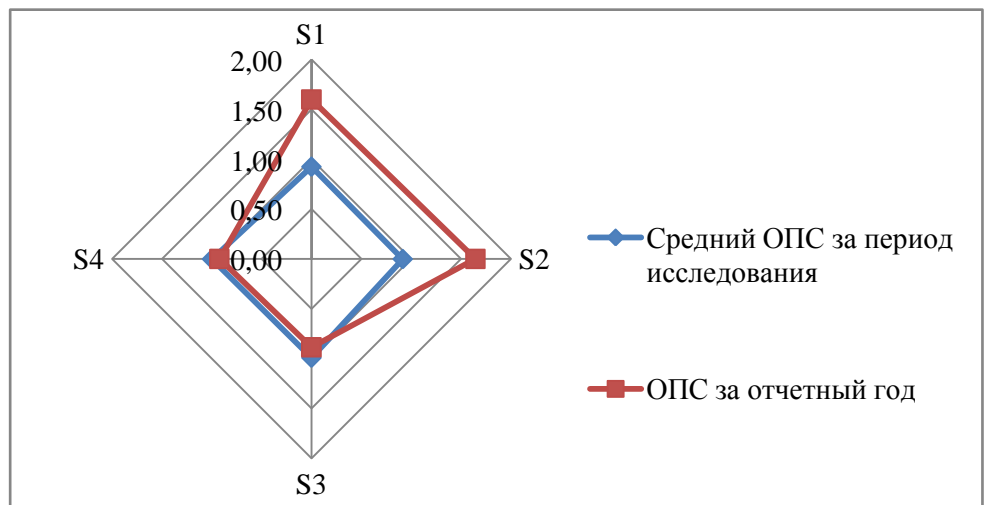


Рис. 4.5. Пример построения графика значений показателей блока  $S$  за отчетный год со средними показателями за весь период исследования

Аналогичным образом производится расчет средних уровней для всех показателей шести аналитических областей (К, R, I, S, I, S) за десятилетний период исследования.

Для динамической оценки показателей в разрезе шести аналитических областей на первом этапе были рассчитаны цепные относительные показатели динамики

(ОПД) (цепные темпы роста). За базу сравнения в таких показателях принимались значения показателей в предшествующий момент времени:

$$ОПД = T_p^u = \frac{x_{ij}}{x_{ij-1}}$$

где  $i$  – показатель,  $j$  – номер момента времени,  $j \in (2005, 2006, \dots, 2016)$ .

Далее рассчитываются средние темпы роста за 2005 – 2016 гг. на основе средней геометрической для каждого из показателей

$$\overline{T_p} = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n T_{pi}}$$

Расчет средних ОПД (темпов роста) по каждой аналитической области («К», «R», «I», «S», «I», «S») производится по формуле

$$\overline{K_i} = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n K_i}$$

Например, для группы показателей «Социальная сфера» расчет будет выглядеть следующим образом:

$$\overline{S} = \sqrt[4]{T_{p1} \cdot T_{p2} \cdot T_{p3} \cdot T_{p4}} = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n T_{pi}} = 1,07$$

Результаты расчета относительных показателей статики и динамики показателей (ОПС и ОПД) в разрезе отдельных индикаторов и в целом по шести аналитическим областям за период исследования представлены в табл. 4.13.

Таблица 4.13

Средние значения нормированных показателей для проведения статико-динамической оценки на макроуровне в рамках KRISIS-анализа

Аналитическая область (J)	Показатель	Статическая оценка		Динамическая оценка	
		ОПС Z <sub>ij</sub>	Средние ОПС по блокам ( $\overline{Z_{ij}}$ )	ОПС	Средние ОПС по блокам
<b>K</b>	<b>K<sub>1</sub></b> Индекс потребительских цен	1,00	1,00 (B)	1,00	1,00 (B)
<b>R</b>	<b>R<sub>1</sub></b> Продукция сельского хозяйства в хозяйствах всех категорий	0,93	0,93 (C)	1,14	1,14 (B)
	<b>R<sub>2</sub></b> Объем работ, выполненных по виду деятельности «Строительство»	0,93		1,13	
<b>I</b>	<b>I<sub>1</sub></b> Число предприятий и организаций	1,00	0,95 (C)	1,01	1,07 (B)
	<b>I<sub>2</sub></b> Ввод в действие основных фондов	0,91		1,14	
<b>S</b>	<b>S<sub>1</sub></b> Среднедушевые денежные доходы	0,93	0,96 (C)	1,14	1,07 (B)

Продолжение табл. 4.13

Аналитические области (J)	Показатели	Статическая оценка		Динамическая оценка	
		ОП С Zij	средние ОПС по блокам ( $\bar{Z}_{ij}$ )	ОП С	средние ОПС по блокам
S	S <sub>2</sub>	0,92	0,96 (C)	1,15	1,07 (B)
	S <sub>3</sub>	1,00		1,00	
	S <sub>4</sub>	1,00		0,99	
I	I <sub>3</sub>	0,96	0,96 (C)	1,14	1,14 (B)
S	S <sub>5</sub>	0,93	0,96 (C)	1,14	1,07 (B)
	S <sub>6</sub>	1,00		1,00	

По каждому показателю в разрезе шести аналитических областей может быть произведено сравнение текущего года с базисным годом, а также со средним (эталонным либо критическим) уровнем. Отклонение от среднего уровня будет свидетельствовать о положительных либо отрицательных тенденциях на макроуровне, все показатели подобраны таким образом, что их рост интерпретируется как положительная тенденция (рис. 4.6, рис. 4.7).

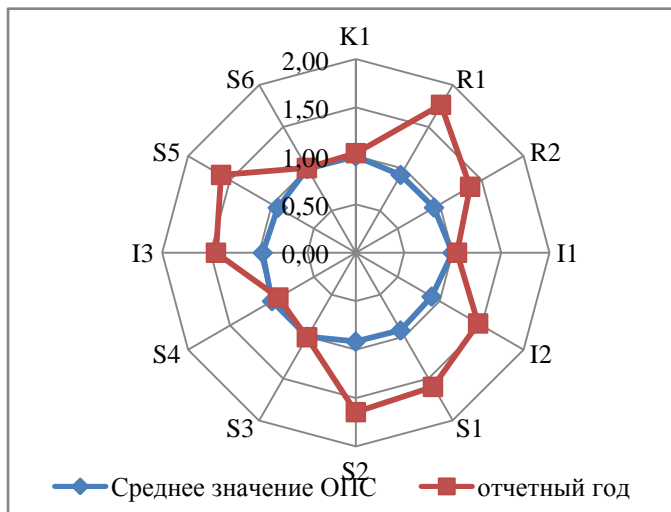


Рис. 4.6. Результаты статической оценки в разрезе показателей

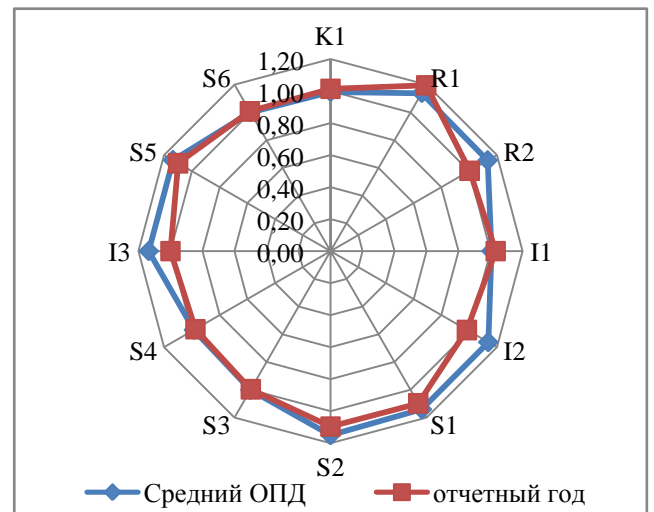


Рис. 4.7. Результаты динамической оценки в разрезе показателей

Средние значения ОПС и ОПД по каждой аналитической области позволяют идентифицировать характер кризисных процессов, сосредоточив дальнейшее



внимание аналитика на конкретных блоках, испытывающих максимальное давление на макроуровне. При этом значение текущего года может сравниваться со значением любого другого года, например одного из кризисных лет, либо со средним значением за весь период исследования с целью выявления сигналов ухудшения ситуации (рис. 4.8, рис. 4.9).

На основании проведенных расчетов можно сделать вывод о характере выявленных тенденций, так, например, из рис. 4.8 видно, что в отчетном году рыночные факторы, а также инвестиционные процессы существенно улучшились в сравнении со средним уровнем за период исследования, в то время как конъюнктура и состояние инфраструктуры ухудшились. Наихудшая динамика изменения показателей также отмечается в блоке показателей инфраструктуры (I) (рис. 4.9).

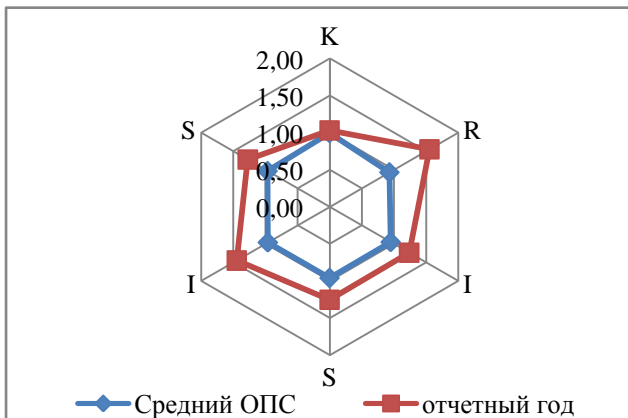


Рис. 4.8. Результаты статической оценки в целом по аналитическим блокам в сравнении со средним

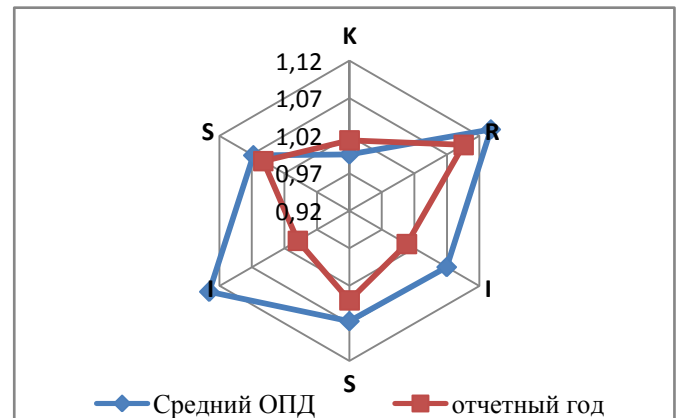


Рис. 4.9. Результаты динамической оценки в целом по аналитическим блокам в сравнении со средним уровнем

Реализуемая бизнес-модель должна учитывать прогнозную информацию, в этой связи в рамках KRISIS-анализа используется метод адаптивного прогнозирования для всех показателей в разрезе шести аналитических областей. Объем выборки данных при этом должен быть достаточен, но не избыточен, поскольку экономические и финансовые системы ввиду высокой волатильности могли претерпеть коренные изменения (в нашем случае выборка составила 10 лет, что примерно соответствует величине одного среднесрочного экономического цикла (цикл деловой активности Жюглара)). Это позволит скорректировать стратегию экономического субъекта с учетом прогнозируемых изменений во внешней среде (рис. 4.10, 4.11)

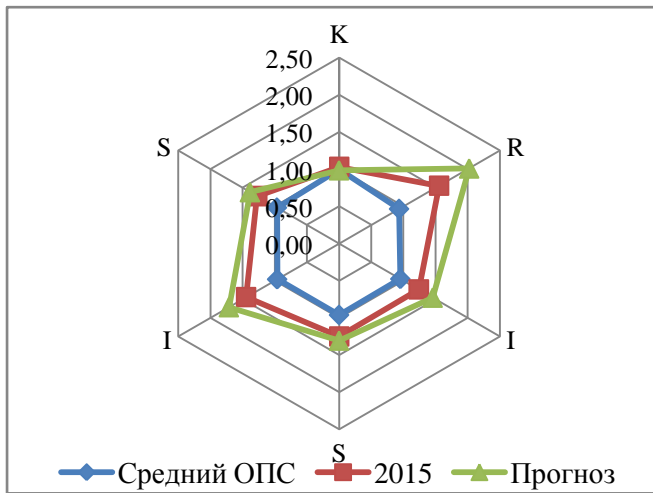


Рис. 4.10. Результаты прогнозирования статической оценки в целом по аналитическим блокам в сравнении на период 2017-2019 гг.

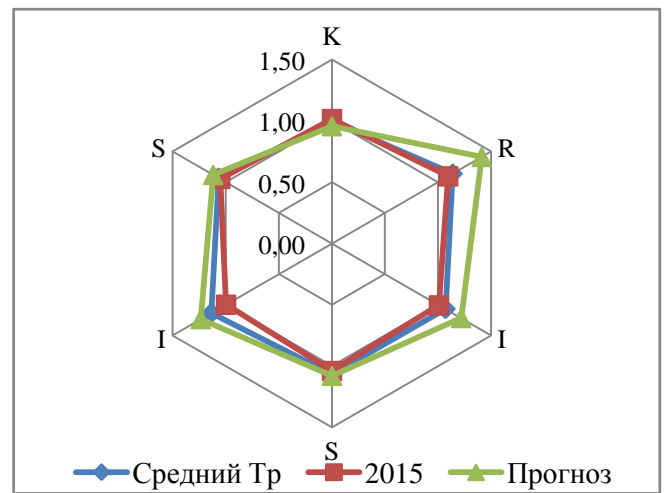


Рис. 4.11. Результаты прогнозирования динамической оценки в целом по аналитическим блокам в сравнении на период 2017-2019 гг.

На заключительном этапе оценки макроэкономических тенденций рассчитывается интегральный показатель статического и динамического KRISIS-анализа. Модель для оценки статического (динамического) состояния макроэкономических параметров экономики в рамках KRISIS-анализа с учетом весовых индексов для аналитических областей:

$$Y = \sqrt[6]{\bar{K} \times \bar{R} \times \bar{I} \times \bar{S} \times \bar{I} \times \bar{S}}$$

На основании профессионального суждения аналитика каждой аналитической области может быть присвоено весовое значение. Конечная оценка параметров статического и динамического развития производится согласно шкале (табл. 4.14).

Таблица 4.14

Шкала для оценки интегрального значения показателя статического и динамического развития на макроуровне в рамках KRISIS-анализа

Группа	Характеристика с точки зрения соответствия нормативному значению	Значение интегрального показателя	Характеристика с точки зрения воздействия кризисных процессов
А	Наиболее эффективное значение	>1,2	Абсолютная безопасность
В	Удовлетворительное значение	1,0 – 1,19	Устойчивое состояние
С	Пограничное значение	0,95-0,99	Потенциальный кризис
Д	Неудовлетворительное значение	0,91-0,94	Латентный кризис
Е	Крайне не удовлетворительное значение	<0,90	Острый кризис

Отметим, что показатель статической оценки характеризует фактическое состояния того или иного параметра, в то время как интегральный показатель в рамках динамической оценки показывает изменение состояния. Так, для текущего года ситуация по макроэкономическим данным характеризуется как абсолютно безопасное с устойчивой тенденцией их роста (табл. 4.15).

Показатели на уровне региона сравниваются с данными по РФ в целом, на основании чего аналитик делает вывод об основных тенденциях и степени влияния кризисных факторов на различные параметры объектов KRISIS-анализа (конъюнктура, рынок, инфраструктура, социальная сфера, инвестиции, системные и структурные показатели экономики) (табл. 4.16).

Далее проводятся аналогичные аналитические действия по данным на уровне конкретного региона (в нашем случае Ставропольского края).

Таблица 4.15

Значение интегральных показателей макроэкономического состояния по результатам первого этапа KRISIS-анализа (данные по РФ)

Интегральный показатель	Статическая оценка			Динамическая оценка		
	Значение	Характеристика	Группа	Значение	Характеристика	Группа
Интегральное значение за период исследования	0,96	Потенциальный кризис	С	1,08	Устойчивое состояние	В
Интегральное значение в посткризисном году (2009 г.)	0,91	Латентный кризис	D	0,98	Латентный кризис	D
Интегральное значение за отчетный год	1,29	Абсолютная безопасность	A	1,03	Устойчивое состояние	В
Интегральное прогнозное значение	1,18	Абсолютная безопасность	A	1,16	Устойчивое состояние	В

8.2.) Статико-динамическая секторная оценка кризисных явлений. Для проведения аналитических действий на данном этапе формируется статистический массив информации по данным годовых бухгалтерских отчетов сельскохозяйст-

венных организаций того региона, в котором функционирует экономический субъект, подвергаемый мониторингу (в нашем случае Ставропольский край).

Таблица 4.16

Значение интегральных показателей макроэкономического состояния по результатам первого этапа KRISIS-анализа (данные по Ставропольскому краю)

Интегральные показатели	Статическая оценка			Динамическая оценка		
	Значение	Характеристика	Группа	Значение	Характеристика	Группа
Интегральное значение за период исследования	0,94	Потенциальный кризис	С	1,06	Устойчивое состояние	В
Интегральное значение в посткризисном году (2009 г.)	0,84	Острый кризис	Е	0,96	Потенциальный кризис	С
Интегральное значение за отчетный год	1,10	Устойчивое состояние	В	1,01	Устойчивое состояние	В
Интегральное прогнозное значение	1,21	Абсолютная безопасность	А	1,14	Устойчивое состояние	В

Массив этой информации должен быть собран за период не менее пяти лет (в нашем исследовании использованы данные за период с 2010 по 2016 год). Для проведения оценки была сформирована система показателей (табл. 4.17).

Таблица 4.17

Типовой состав показателей для проведения статико-динамической секторной оценки кризисных явлений

Аналитические области (J)		Показатель ( $X_i$ )	Единица измерения
<b>K</b>	<b>K<sub>1</sub></b>	Субсидии, полученные из всех источников	тыс. руб.
<b>R</b>	<b>R<sub>1</sub></b>	Реализовано продукции растениеводства	тыс. руб.
	<b>R<sub>2</sub></b>	Реализовано продукции животноводства	тыс. руб.
<b>I</b>	<b>I<sub>1</sub></b>	Основные средства на конец года	тыс. руб.
<b>S</b>	<b>S<sub>1</sub></b>	Численность работников на конец года	чел.
	<b>S<sub>2</sub></b>	Удельный вес оплаты труда в натуральной форме, в общей сумме начисленной заработной платы	%
	<b>S<sub>3</sub></b>	Удельный вес женщин в общей численности работников,	%
<b>I</b>	<b>I<sub>2</sub></b>	Движение средств финансирования инвестиций, собственные	тыс. руб.
	<b>I<sub>3</sub></b>	Движение средств финансирования инвестиций, привлеченные	тыс. руб.
	<b>I<sub>4</sub></b>	Движение средств финансирования инвестиций, за счет инвесторов	тыс. руб.
	<b>I<sub>5</sub></b>	Движение средств финансирования инвестиций, кредиты банков	тыс. руб.

Аналитические области (J)		Показатель ( $X_i$ )	Единица измерения
S	S <sub>4</sub>	Прибыль до налогообложения	тыс. руб.
	S <sub>5</sub>	Прибыль (убыток) от продаж	тыс. руб.
	S <sub>6</sub>	Рентабельность продаж	%
	S <sub>7</sub>	Отработано часов	тыс. чел-час.
	S <sub>8</sub>	Налог на прибыль	тыс. руб.

В результате диагностики вырабатывается информация о том, в какой степени кризисные явления сказываются на развитии сельскохозяйственных организаций исследуемого региона. Ценность информации, полученной в ходе такого анализа, заключается в том, что аналитик получает данные о том, как кризисные явления воздействуют на конкурентную среду экономического субъекта, какие сферы деятельности испытывают максимальное давление.

По аналогии с методикой анализа на макроуровне в ходе анализа конкурентной среды оценивается статическое и динамическое состояние показателей. Полученные средние значения нормированных показателей представлены в табл. 4.18.

Таблица 4.18

Средние значения нормированных показателей для проведения статико-динамической секторной оценки в рамках KRISIS-анализа

Аналитическая область (J)		Показатель	Статическая оценка		Динамическая оценка	
			ОПС $Z_{ij}$	средние ОПС по блокам ( $\bar{Z}_{ij}$ )	ОПС	средние ОПС по блокам
K	K <sub>1</sub>	Субсидии, полученные из всех источников	0,96	0,96 (C)	1,14	1,14 (A)
R	R <sub>1</sub>	Реализовано продукции растениеводства	0,97	0,97 (C)	1,15	1,18 (A)
	R <sub>2</sub>	Реализовано продукции животноводства	0,96		1,22	
I	I <sub>1</sub>	Основные средства на конец года	0,98	0,98 (C)	1,15	1,15 (A)
S	S <sub>1</sub>	Численность работников состоит по списку работников на конец года	1,00	1,00 (B)	0,97	0,98 (C)
	S <sub>2</sub>	Удельный вес оплаты труда в натуральной форме, в общей сумме начисленной заработной платы	1,00		0,97	
	S <sub>3</sub>	Удельный вес женщин в общей численности работников	1,00		0,99	

Продолжение таблицы 4.18

Аналитическая область (J)	Показатель	Статическая оценка		Динамическая оценка	
		ОПС $Z_{ij}$	средние ОПС по блокам ( $\bar{Z}_{ij}$ )	ОПС	средние ОПС по блокам
I	I <sub>2</sub> Движение средств финансирования инвестиций, собственные	0,81	0,79 (E)	1,52	1,44 (A)
	I <sub>3</sub> Движение средств финансирования инвестиций, привлеченные	0,96		1,14	
	I <sub>4</sub> Движение средств финансирования инвестиций за счет инвесторов	0,51		2,43	
	I <sub>5</sub> Движение средств финансирования инвестиций, кредиты банков	0,98		1,03	
S	S <sub>4</sub> Прибыль до налогообложения	0,91	0,93 (D)	1,28	1,18 (A)
	S <sub>5</sub> Прибыль (убыток) от продаж	0,90		1,26	
	S <sub>6</sub> Рентабельность продаж	0,96		1,10	
	S <sub>7</sub> Отработано часов	1,00		0,96	
	S <sub>8</sub> Налог на прибыль	0,90		1,33	

В результате статической и динамической оценки вырабатывается информация относительно состояния внешней среды экономического субъекта в разрезе аналитических областей. Такой анализ показывает, в какой степени и в разрезе каких параметров кризисные процессы влияют на функционирование экономических субъектов сектора (рис. 4.12, рис. 4.13).

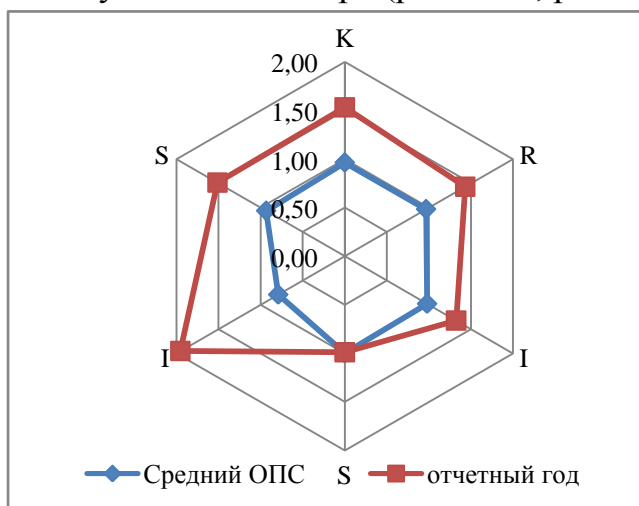


Рис. 4.12. Результаты статической секторной оценки

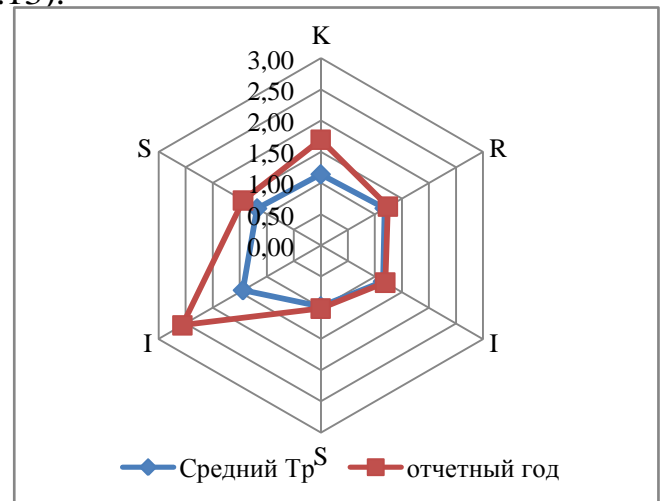


Рис. 4.13. Результаты динамической секторной оценки

Аналогично предыдущему блоку аналитических действий по результатам оценки можно сравнить состояние конкретного экономического субъекта на фоне средних значений по региону либо отдельному муниципальному району; с кризисными или посткризисными периодами; с периодами наибольшего экономического роста; с прогнозными данными на ближайшие годы. На основании значения интегрального показателя состояние экономики ранжируется по предложенной ранее шкале (табл. 4.19).

Таблица 4.19

Значение интегральных показателей секторной оценки в рамках KRISIS-анализа

Интегральный показатель	Статическая оценка			Динамическая оценка		
	Значение	Характеристика	Группа	Значение	Характеристика	Группа
Интегральное значение за период исследования	0,94	Латентный кризис	D	1,17	Абсолютная безопасность	A
Интегральное значение за отчетный год	1,43	Абсолютная безопасность	A	1,45	Абсолютная безопасность	A

Такой подход позволяет идентифицировать состояние и динамику кризисных процессов на уровне экономических субъектов сектора экономики и выработать систему мероприятий для нивелирования негативного воздействия кризисных процессов на реализацию бизнес-процессов экономического субъекта.

8.3.) Скоринговая тестово-диагностическая система внутренней оценки по качественным параметрам. На данном этапе проводится скоринговая оценка состояния бизнес-процессов экономического субъекта в разрезе шести аналитических областей. Проведение данной оценки осуществляется экспертным путем в форме самодиагностики эффективности функционирования экономического субъекта. Критерии и система баллов для оценки представлены в приложении 45.

Большинство из предложенных критериев оценки степени воздействия кризисных процессов на деятельность экономического субъекта являются качественными, некоторые из них могут быть оценены только руководителями центров ответственности на основании профессионального суждения. Отдельные критерии

являются качественными и требуют сбора и систематизации соответствующей информации в системе управленческого учета. Критерии оценки сформулированы таким образом, чтобы их можно было характеризовать как в ретроспективном периоде, так и формировать экспертный прогноз их изменения в будущем. На основании анализа внутренней среды экономического субъекта в разрезе шести аналитических областей в зависимости от количества набранных баллов идентифицируется типологическая группа, характеризующая степень воздействия внешней среды на деятельность экономического субъекта (табл. 4.20).

Таблица 4.20

Матрица оценки интегральных показателей по каждой аналитической области внутренней количественной оценки KRISIS-анализа

Группа	Характеристика	Интервальное значение интегрального показателя					
		K	R	I	S	I	S
A	Абсолютная безопасность	0-1	0-1	0-1	0-1	0-1	0-1,4
B	Устойчивое состояние	1-2	1-2	1-2	1-2	1-2	1,4-2,8
C	Потенциальный кризис	2-3	2-3	2-3	2-3	2-3	2,8-4,2
D	Латентный кризис	3-4	3-4	3-4	3-4	3-4	4,2-5,6
E	Острый кризис	4-5	4-5	4-5	4-5	4-5	5,6-7,0

При получении целого количества баллов, которое соответствует сразу двум группам, количество показатель ранжируется в сторону меньшей группы. Для итоговой интегральной оценки нами также выделено 5 типологических групп (табл. 4.21).

Таблица 4.21

Типологические группы степени воздействия внешней среды на деятельность экономического субъекта в рамках KRISIS-анализа

Типологическая группа	Количество баллов	Лингвистическая характеристика типологической группы
Абсолютная безопасность	0 - 6,4	Экономический кризис не оказывает влияние на реализацию бизнес-процессов. Внешняя среда практически не воздействует на деятельность экономического субъекта, кризисное состояние внешней среды не сказывается на деловой активности, основные стадии производственного процесса (снабжение, производство, хранение, продажа) реализуются в обычном режиме



Типологическая группа	Количество баллов	Лингвистическая характеристика типологической группы
Устойчивое состояние	6,4 – 12,8	Инфляционное воздействие минимально, затраты растут пропорционально увеличению выручки, цены на сырье стабильны, а снижение покупательной способности денег не оказывает негативного воздействия на продукцию экономического субъекта. Давление испытывают контрагенты экономического субъекта и некоторые не основные бизнес-процессы
Потенциальный кризис	12,8 – 19,2	Эта группа характеризуется вероятностным ухудшением финансового положения экономического субъекта вследствие воздействия внешних факторов. Менеджеры в такой ситуации начинают чувствовать снижение эффективности финансово-хозяйственной деятельности из-за воздействия внешней среды
Латентный кризис	19,2 – 25,6	Наблюдается высокая вероятность ухудшения результатов деятельности экономического субъекта под влиянием внешней среды. Конъюнктура рынка оказывает негативное воздействие на большинство бизнес-процессов. Емкость рынка уменьшается, уровень монополизма на рынке становится крайне высоким, себестоимость продукции оказывается существенно выше уровня рыночных цен. Уровень запасов, как правило, растет, наблюдаются проблемы с продажами. Необходимо проводить превентивные мероприятия по снижению негативного воздействия кризисных факторов
Острый кризис	25,6 – 32	Деструктивные процессы со стороны внешней среды оказывают максимальное воздействие на деятельность экономического субъекта. Потенциал преодоления кризиса незначительный. Такое состояние часто сопровождается кризисом неплатежей, невозможностью рефинансирования долга и, как правило, заканчивается ликвидацией экономического субъекта

Результаты проведенной внутренней качественной оценки воздействия кризисных факторов на функционирование экономического субъекта в рамках методики KRISIS-анализа на примере сельскохозяйственных организаций Ставропольского края представлены в табл. 4.22.

Отметим, что чем более крупный экономический субъект, чем более сложные и многочисленные финансовые операции он осуществляет, тем в большей степени на него воздействует изменение рыночной конъюнктуры.

#### 8.4.) Количественная внутренняя оценка влияния кризисных явлений.

Следующий блок предлагаемой методики предназначен для внутренней оценки воздействия кризисных факторов на функционирование экономического

субъекта. Критерии для проведения такой оценки в разрезе шести аналитических областей представлены в приложении 46.

Таблица 4.22

Результаты скоринговой внутренней качественной оценки воздействия кризисных факторов на функционирование экономического субъекта в рамках методики KRISIS-анализа  
(на примере сельскохозяйственных организаций Ставропольского края)

Аналитическая область	Экономический субъект							
	АО «Верхне-дубовское»		СПК колхоз-племзавод «Казьминский»		СХП «Родина»		ООО СП «Прогресс»	
	Балл	Группа	Балл	Группа	Балл	Группа	Балл	Группа
Конъюнктура (К)	1,75	В	2,0	С	1,5	В	1,75	В
Рынок (R)	1,65	В	0,2	А	1,2	В	2,4	С
Инфраструктура (I)	1,25	В	1,0	В	1,0	В	2,25	С
Социальная сфера (S)	1,25	В	0,0	А	1,5	В	0,25	А
Инвестиции (II)	1,5	В	1,0	В	2,25	С	1,25	В
Системные и структурные показатели экономики предприятия (SS)	2,5	С	2,5	С	3,0	С	2,75	С
Итого баллов	9,9		6,7		10,45		10,65	
<b>Типологическая группа</b>	<b>В</b>		<b>В</b>		<b>В</b>		<b>В</b>	

Отдельные аспекты предлагаемого методического подхода должны быть скорректированы исходя из технико-экономической специфики деятельности экономического субъекта, а также характера и глубины кризисных процессов на основании профессионального суждения и навыков бухгалтера-аналитика, а также требований к степени детализации и оперативности информации. Информационная база для проведения аналитических действий, в соответствии с предлагаемой методикой представлена в приложении 47.

Оценка показателей производится согласно шкале, предложенной ранее: А – наиболее эффективное значение; В – удовлетворительное значение; С – пограничное; D – неудовлетворительное; E – крайне не удовлетворительное значение. При этом конкретное нормативное или «эталонное» значение каждого критерия шкалы оценки устанавливается индивидуально для каждого показателя в зависимости от степени выполнения задачи, поставленной при расчете показате-

ля. Нормативные значения в рамках шкалы индикаторов эффективности должны пересматриваться в случае существенного перевыполнения или невыполнения крайних критериев шкалы.

В условиях, когда по результатам оценки показатели преимущественно попадают в группы D и E, ситуация трактуется как кризисная, что может дестабилизировать ситуацию в конкретных структурных подразделениях либо в части реализации отдельных бизнес-процессов. Оценку показателей необходимо производить по шести аналитическим областям KRISIS-анализа (табл. 4.23).

Таблица 4.23

Расчет показателей количественной внутренней оценки влияния кризисных процессов на деятельность экономического субъекта в рамках KRISIS-анализа (на примере СПК

КП «Казьминский» Ставропольского края)

№ п/п	Показатель	Расчет значения показателя	Шкала оценки	Группа
1	2	3	4	5
1	Уровень инфляционных затрат (по видам продукции)	$K_{ИЗ} = \frac{160200}{645800} \times 100 = 28,4\%$	A: < 10 %; B: 10-25%; C: 25-40%; D: 40-55%; E: > 55%	B
2	Рентабельность продаж (реальная) (R <sub>ПР</sub> )	$R_{ПР} = \frac{2616727}{1559702} \times 100 = 167,77\%$	A: ≥ 30 %; B: 20-30%; C: 10-20 %; D: 5-10%; E: ≤ 5%	A
3	Коэффициент эффективности хеджирования (K <sub>хед</sub> )	$K_{хед} = \frac{+1100}{+20800} \times 100 = +0,05\%$	A: > +20%; B: +10-+20%; C: 0 - +10%; D: -10 - 0%; E: > -10%	C
4	Коэффициент своевременности отгрузок продукции клиентам (K <sub>со</sub> )	$K_{со} = \frac{83}{90} \times 100 = 92,2\%$	A: ≥ 96-100%; B: 92-96%; C: 88-92%; D: 84-88%; E: ≤ 84%	B
5	Коэффициент сужения бизнес-процесса (K <sub>сбп</sub> )	$K_{сбп} = \frac{170800}{2480340} \times 100 = 6,88\%$	A: 0-5%; B: 5-10%; C: 10-15%; D: 15-20%; E: > 20%	B
6	Уровень падения продаж (K <sub>пп</sub> )	$K_{пп} = \frac{170800}{2317739} \times 100 = 7,37\%$	A: 0-5%; B: 5-10%; C: 10-15%; D: 15-20%; E: > 20%	B
7	Доля потерянных потребителей (K <sub>ппот</sub> )	$K_{ппот} = \frac{17}{140} \times 100 = 12,14\%$	A: 0-5%; B: 5-10%; C: 10-15%; D: 15-20%; E: > 20%	C
8	Коэффициент выполнения плана по продажам (K <sub>впп</sub> )	$K_{впп} = \frac{2317739}{2400000} \times 100 = 96,57\%$	A: ≥ 96-100 %; B: 92-96%; C: 88-92%; D: 84-88%; E: ≤ 84%	A
9	Коэффициент стабильности закупок (K <sub>сз</sub> )	$K_{сз} = \frac{7}{240} \times 100 = 2,92\%$	A: 0-3%; B: 3-9%; C: 9-12%; D: 12-15%; E: > 15%	A
10	Коэффициент использования складской инфраструктуры (K <sub>ин</sub> )	$K_{ин} = \frac{\frac{897924}{900}}{\frac{780230}{900}} \times 100 = 115,08\%$	A: > 120%; B: 110-120%; C: 100-110%; D: 90-100%; E: < 90%	B
11	Использование инфраструктурных объектов (K <sub>инисп</sub> )	$K_{инисп} = \frac{92}{96} \times 100 = 95,8\%$	A: < 80%; B: 80-100%; C: 100-110%; D: 110-120%; E: > 120%	B

<sup>1</sup> Значение показателя по индикатору эффективности

1	2	3	4	5
12	Доля неэффективных затрат на инфраструктуру ( $K_{НЗИ}$ )	$K_{НЗИ} = \frac{120700}{1270140} \times 100 = 9,5\%$	A: 0-5%; B: 5-10%; C: 10-15%; D: 15-20%; E: > 20%	B
13	Удельный вес непрофильных активов ( $K_{НА}$ )	$K_{НА} = \frac{17000+60100}{927857} \times 100 = 8,3\%$	A: 0-5%; B: 5-10%; C: 10-15%; D: 15-20%; E: > 20%	B
14	Доля средств, высвобожденных за счет капитальных внеоборотных активов на поддержание текущей деятельности ( $K_{ВС}$ )	$K_{ВС} = \frac{194093}{2317739} \times 100 = 8,37\%$	A: 0-5%; B: 5-10%; C: 10-15%; D: 15-20%; E: > 20%	B
15	Темп роста расходов на социальную сферу и благотворительность ( $K_{СР}$ )	$K_{СР} = \frac{6200}{5800} \times 100 = 106,89\%$	A: > 110%; B: 100-110%; C: 90-100%; D: 80-90%; E: < 80%	B
16	Динамика фонда выплат социального характера ( $K_{ФСВ}$ )	$K_{ФСВ} = \frac{74800}{70000} \times 100 = 106,85\%$	A: > 110%; B: 100-110%; C: 90-100%; D: 80-90%; E: < 80%	B
17	Темп роста среднего уровня заработной платы сотрудников ( $K_{СЗП}$ )	$K_{СЗП} = \frac{25179}{23700} \times 100 = 106,24\%$	A: > 120%; B: 110-120%; C: 100-110%; D: 90-100%; E: < 90%	C
18	Чистая приведенная стоимость проекта	$\Delta NPR = -90000 + 44720 + 40600 = +4680$	A: положительная величина; E: отрицательная	A
19	Уровень выполнения плана по инвестициям ( $K_{СО}$ )	$K_{СО} = \frac{62500}{68000} \times 100 = 91,9\%$	A: > 110%; B: 100-110%; C: 90-100%; D: 80-90%; E: < 80%	C
20	Доходность инвестированного капитала (ROI)	$ROI = \frac{128000 + (120000 - 105600)}{105600} \times 100 = 134,85\%$	A: $\geq 130\%$ ; B: 120-130%; C: 110-120%; D: 100-110%; E: $\leq 100\%$	A
21	Коэффициент стабильности взаимодействия с постоянными покупателями ( $K_{Спок}$ )	$K_{Спок} = \frac{1870320/140}{2317739/275} \times 100\% = 158,51$	A: $\geq 130\%$ ; B: 120-130%; C: 110-120%; D: 100-110%; E: $\leq 100\%$	A
22	Коэффициент финансовой независимости ( $K_{ФН}$ )	$K_{ФН} = \frac{2418091}{3207453} = 0,75$	A: > 0,6; B: 0,5-0,6; C: 0,4-0,5; D: 0,3-0,4; E: < 0,3;	A
23	Темп роста выручки ( $ВП_t$ )	$ВП_t = \frac{2317739}{2200468} \times 100\% = 105,33$	A: > 120%; B: 110-120%; C: 100-110%; D: 90-100%; E: < 90%	C
24	Рентабельность основных средств ( $R_{ос}$ )	$R_{ос} = \frac{760936}{927857} \times 100\% = 82,01$	A: $\geq 30\%$ ; B: 20-30%; C: 10-20%; D: 5-10%; E: $\leq 5\%$	A
25	Коэффициент текущей ликвидности ( $K_{тл}$ )	$K_{тл} = \frac{933886}{762863} \times 100\% = 1,22$	A: 2-2,5; B: 2,5-3; C: $\geq 3$ ; D: 1,5-2; E: $\leq 1,5$	C
26	Темп роста себестоимости ( $CC_t$ )	$CC_t = \frac{1599702}{1613566} \times 100\% = 99,14$	A: < 90%; B: 90-100%; C: 100-110%; D: 110-120%; E: > 120%	B

Каждый показатель оценивается согласно шкале стандартной значимости, где А – 1 балл, В – 2 балла, С – 3 балла, D – 4 балла, E – 5 баллов. Интегральный показатель рассчитывается путем суммирования баллов по каждой аналитической области. Интегральная оценка формируется по каждой из шести аналитических областей, для этого используется специальная матрица, которая рассчитана исходя из конкретного количества показателей в каждой группе, соответственно при

изменении количества показателей в каждой из групп, интервальные значения интегрального показателя будут меняться (табл. 4.24).

Таблица 4.24

Матрица оценки интегральных показателей по каждой аналитической области внутренней количественной оценки KRISIS-анализа

Группа	Характеристика	Интервальное значение интегрального показателя					
		K	R	I	S	I	S
<b>A</b>	Абсолютная безопасность	3-5,4	6-10,8	5-9	3-5,4	3-5,4	6-10,8
<b>B</b>	Устойчивое состояние	5,4-7,8	10,8-15,6	9-13	5,4-7,8	5,4-7,8	10,8-15,6
<b>C</b>	Потенциальный кризис	7,8-10,2	15,6-20,4	13-17	7,8-10,2	7,8-10,2	15,6-20,4
<b>D</b>	Латентный кризис	10,2-12,6	20,4-25,2	17-21	10,2-12,6	10,2-12,6	20,4-25,2
<b>E</b>	Острый кризис	12,6-15	25,2-30	21-25	12,6-15	12,6-15	25,2-30
Количество баллов <sup>1</sup>		6	11	10	7	5	11
Группа		B	B	B	B	A	B

9.) Порядок представления результатов скорингового статико-динамического KRISIS-анализа. Заключительная оценка складывается из результатов всех предыдущих этапов методики, при этом составляется отчетная форма «Результаты скорингового статико-динамического KRISIS-анализа», в которой идентифицируется влияние кризисных процессов на каждую аналитическую область (табл. 4.25).

Разработанная методика позволит проводить оперативную диагностику внутренней и внешней среды экономического субъекта с точки зрения воздействия кризисных процессов и усилит аналитическую функцию в информационном обеспечении решений экономического субъекта в рамках антикризисной модели управленческого учета.

Основным научным результатом на данном этапе исследования явилась разработка новой методики KRISIS-анализа, обеспечивающей устойчивое развитие бизнес-единицы в кризисных условиях, посредством выработки информации о внешней и внутренней среде. Достижению положительного эффекта от приме-

<sup>1</sup>Рассчитано на примере СПК КП «Казьминский»

нения предложенного подхода способствовали следующие отличительные признаки методики:

- методика отличается совокупностью аналитических областей, каждая из которых диагностируется на всех этапах KRISIS-анализа (К – конъюнктура; R – рынок; I – инфраструктура; S – социальная сфера; I – инвестиции; S – системные и структурные показатели), что позволяет комплексно оценить степень воздействия кризисных процессов как на макро-, так и на микроуровне; для каждой аналитической области предложена система показателей и способы их оценки, часть показателей являются авторскими и обеспечивают выработку более релевантной информации в условиях кризиса;

- методика на макро- и мезоуровнях базируется на статической и динамической оценке, что позволяет диагностировать не только состояние, но и тенденции кризисных процессов, при этом текущее состояние экономики сравнивается с кризисными, посткризисными и «эталонными» параметрами;

- наряду с показателями, вырабатываемыми в системе управленческого учета, методика предполагает расчет макро- и мезоэкономических данных, а также результатов деятельности всей совокупности экономических субъектов сектора с целью всестороннего изучения кризисных процессов и своевременного принятия управленческих решений;

- использование качественных оценок в блоке скоринговой тестово-диагностической методики позволяет оперативно выявить сигналы «давления» кризисных процессов на ключевые бизнес-процессы экономического субъекта.

Совокупность отличительных характеристик разработанной методики, базирующейся на проведении комплексного поэтапного анализа внешней и внутренней среды экономического субъекта, позволит принимать более качественные управленческие решения в условиях кризисных процессов.

Таблица 4.25

Отчетная форма «Результаты скорингового статико-динамического KRISIS-анализа»<sup>1</sup>

Этапы KRISIS-анализа		К					R					I					S					I					S				
		A	B	C	D	E	A	B	C	D	E	A	B	C	D	E	A	B	C	D	E	A	B	C	D	E	A	B	C	D	E
Статико-динамическая оценка макроэкономических параметров состояния экономики РФ	Ст		+						+					+					+					+					+		
	Ди		+					+					+					+					+					+			
Статико-динамическая оценка макроэкономических параметров состояния экономики СК	Ст		+								+					+		+							+				+		
	Ди		+					+						+				+					+					+			
Статико-динамическая секторная оценка кризисных явлений	Ст			+					+					+				+							+				+		
	Ди	+						+					+						+				+					+			
Скоринговая тестово-диагностическая система внутренней оценки по качественным параметрам				+					+					+					+					+					+		
Количественная внутренняя оценка влияния кризисных явлений			+						+					+					+					+					+		

<sup>1</sup> Ст. – статическая оценка, Ди – динамическая оценка

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Последовательное решение научных задач, обусловленных целью концептуально-теоретического и организационно-методологического обоснования системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, позволило сформировать целый ряд научно обоснованных выводов и предложений.

1. Изучение концептуально-методологических основ управленческого учета показало наличие большой группы нерешенных проблем в вопросах его самоидентификации как самостоятельного научного направления. Важнейшей из них является ответ на вопрос: может ли действующая система управленческого учета использоваться в кризисных условиях в экономике без организационно-методической корректировки с высокой степенью эффективности. Данный аспект и лег в основу сформулированной в работе научной гипотезы, структурными компонентами которой явились следующие предположения:

- управленческий учет – самостоятельное учетное направление, сформировавшееся под воздействием естественно-эволюционных и циклических процессов в экономике;
- кризисные процессы в экономике оказывают существенное влияние на развитие учетной мысли, вызывая как положительные, так и отрицательные эффекты на становление методологии управленческого учета;
- системная сущность управленческого учета проявляется в конфигурации факторов микро- и макросреды, определяющих специфику функционирования экономического субъекта и конкретную модель его реализации;
- в кризисных условиях целесообразно применять модифицированный вариант модели управленческого учета – антикризисный, обладающий имманентным инструментарием.

2. Проведенный в исследовании системно-хронологический анализ развития учетно-аналитической мысли позволил идентифицировать большое разнообразие факторов генезиса экономического развития, которые оказали воздействие на концептуально-методологическое содержание управленческого учета. Среди вы-



деленных факторов ключевым был фактор циклического развития экономики. Было отмечено, что кризисные процессы оказывали существенное воздействие на становление данной науки. Причем чем более поздний период эволюции учетно-экономической мысли рассматривается, тем более явственно просматривается данная закономерность.

Примененный в исследовании метод фасетной классификации позволил выделить три большие группы факторов (учетно-аналитической, институционально-экономической, информационно-технологической этиологии) генезиса мирового экономического развития, определяющих историческую обусловленность и закономерность формирования концепции управленческого учета. Все многообразие факторов было дополнительно сгруппировано по пяти историческим периодам (1880 – 1925, 1920 – 1945, 1940 – 1975, 1970 – 2005 гг., 2000 – н. в.), каждый из которых был ознаменован глубоким экономическим кризисом. Еще один уровень таксономической группировки был достигнут за счет классификации факторов на следующие фасеты (классификационные признаки): управляемые, неуправляемые («потенциальные ингибиторы»), эволюционно-устойчивые, латентные в эволюционном аспекте, генерально-эволюционные, единичного проявления и национальной специфики. Таким образом, в конечном итоге нами было выделено 86 факторов, сгруппированных по 11 классификационным основаниям, что существенно расширяет теоретические представления относительно историко-эволюционных аспектов становления методологии управленческого учета, доказывает его самобытность и в некоторых аспектах эволюционную самостоятельность. Работа по идентификации и изучению влияния выделенных факторов делает процесс эволюции управленческого учета более прогнозируемым и управляемым, позволит воздействовать на внутреннюю логику его развития как вида практической деятельности.

3. В процессе исследования было изучено восемь наиболее масштабных экономических кризисов, в результате был сформулирован вывод о том, что наиболее глубокими и системными стагнационными процессами с точки зрения влияния на управленческие технологии явилась Великая депрессия (1929 – 1933

гг.). Данный период охарактеризовался выделением некоторых методов выработки информации в самостоятельное направление (калькуляционный, а позже управленческий учет). Кризис 30-х гг. XX в. заставил ученое сообщество несколько переосмыслить подходы к управлению и создать мощный мотивационный механизм для разработки инструментов получения информации, с существенно большим аналитическим, учетным, контрольным и прогностическим потенциалом. Кризис «вскрыл» большое количество проблем в системах управления как на микро-, так и на макроуровнях. В этот период были запущены эволюционные процессы, которые в конечном итоге во многом предопределили современную конфигурацию учетно-аналитической методологии. Рецессия 1970-х г. также оказала большое влияние на становление методологии управленческого учета, в частности, по ее итогам существенно ухудшилось финансовое положение капитал- и наукоемких компаний; в дальнейшем именно в машиностроении стали зарождаться те идеи, которые впоследствии позволили разработать такие технологии, как: система точно в срок, таргет-костинг, кайзен-костинг и др.

В исследовании установлено, что по итогам всех более или менее глубоких кризисов принимались новые бухгалтерские стандарты, призванные унифицировать действия участников рынка с целью риска кризисных процессов. Учетные системы, как основной источник информации для принятия решений, нередко становились объектом критики. При этом чем более глубокими стагнационными явлениями характеризовался кризис, тем большие изменения претерпевала нормативно-правовая база в области бухгалтерского учета. Эти изменения, в основном, сводились к регламентации учетных процедур, ужесточению и стандартизации правил ведения учета и составления отчетности, выработке принципов учета. В данных условиях, когда унификация учетных систем ограничивала применяемый управленческим персоналом инструментарий, создавались объективные предпосылки для развития альтернативных подходов, ориентированных на выработку необходимой информации для принятия решений. Основным из таких подходов и явился управленческий учет.

В результате исследования нами идентифицированы положительные, отрицательные и нейтральные эффекты воздействия мировых экономических кризисов на становление методологии учета. Охарактеризуем часть из них:

- финансовые кризисы приводили к утрате финансовой устойчивости (банкротству) корпораций / акционерных обществ, вследствие чего вводилась обязательная публичная, унифицированная отчетность, разрабатывались стандарты и учетные принципы;
- необходимость управления макроэкономическими процессами (монополизация, инфляция, межсекторальные дисбалансы) требовала единообразия в применяемых методах начисления амортизации, оценки материально-производственных запасов FIFO и LIFO;
- изменение запросов пользователей на получение релевантной информации для принятия решений в недетерминированной среде требовало методологической трансформации промышленного учета в калькуляционный, производственный, затем – управленческий учет и усиления функций планирования, контроля, бюджетирования;
- кризис перепроизводства Великая депрессия 1929 – 1933 гг. привел к падению платежеспособного спроса, усилению конкуренции, структурным диспропорциям – в ответ на это были разработаны новые методы калькулирования (директ-костинг, стандарт-кост) в качестве инструментальных средств управленческого учета;
- энергетический кризис (рецессия 1970-х гг. и последующие кризисы 1980-х – 1990-х гг.) характеризовался ростом цен на нефть, инфляцией, безработицей, волатильностью внешней среды, падением рынков и т.д. и привел к методологическим и методическим трансформациям управленческого учета, поспособствовал расширению его объектов, организации по центрам ответственности, использованию систем калькулирования ЛТ, таргет-костинг, кайзен-костинг, ABC, попроцессного (по бизнес-процессам) и пооперационного калькулирования, распространению концепции стратегического управленческого учета.

Полученные результаты доказывают состоятельность одного из элементов выдвинутой научной гипотезы, согласно которой кризисные процессы в экономике оказывают существенное влияние на развитие учетной мысли в целом и становление методологии управленческого учета в частности.

4. В качестве факторов, воздействующих на состав и конфигурацию приемов и способов, применяемых в системе управленческого учета для принятия эффективных решений, в диссертации выделены две группы факторов: макросреды (кризисные и постиндустриальные процессы в экономике, отечественное законодательство и МСФО, рыночные факторы на макроуровне), которые определяют инструментально-методический аппарат и концептуально-теоретическую основу, и микросреды (принадлежность экономического субъекта к определенному сектору экономики, стадия жизненного цикла, влияние на местную экономику, организационно-правовая форма и масштабы бизнеса), которые определяют специфические особенности построения и реализации бизнес-модели в условиях национальной специфики. Данные факторы определяют информационные потребности основных стейкхолдеров, характеризуют системную сущность управленческого учета и отражают индивидуальные особенности функционирования экономического субъекта в рамках действующей модели управленческого учета.

5. Исследование показало, что кризис, как комплексное и многоаспектное экономическое явление в исторической ретроспективе, оказал существенное влияние на эволюцию его методологии, при этом действующая модель управленческого учета не позволяет сформировать весь спектр необходимой информации для принятия эффективных решений в специфических кризисных условиях. В частности, данный факт был подтвержден в ходе проведенного экспертного опроса мнений фокус-групп респондентов (учетные, научные работники, прочие эксперты) по вопросам идентификации функциональной действительности, возможностей и ограничений действующей системы управленческого учета.

В результате были выявлены следующие детерминанты функционального состояния управленческого учета в России:

- управленческий учет получил фрагментарное распространение (53,8 % респондентов подтвердили внесистемное использование отдельных инструментов);
- установлен типичный семантический профиль бизнес-единицы, внедрившей систему управленческого учета, территориально локализованной в регионах Юга России: крупный экономический субъект с численностью работников более 1000 человек (в 33 % случаев), функционирующий в форме акционерного общества (53,3 %); представляющий аграрный сектор экономики (39,8 %), торговлю (21,7 %) или строительство (16,3 %); с численностью работников бухгалтерии до 10 человек (47 % случаев), либо от 10 до 30 человек (в 26 % случаев);
- наиболее используемыми инструментами, моделями и методами управленческого учета остаются традиционные технологии (учет затрат, калькулирование, бюджетирование), при этом отношение бухгалтеров к данным инструментам остается крайне консервативным;
- с течением времени отдельные инструменты и технологии управленческого учета становятся все менее актуальными и используются в практической деятельности все реже. При этом причины замещения одних технологий другими являются неоднозначными и неоднородными, требуя дополнительного изучения. Так, например, оценивая такой инструмент, как бюджетирование, 46,5 % всех баллов респондентов было распределено в пользу того, что в настоящем он является более эффективным и востребованным, чем в прошлом (25,6 %) и будущем (27,9 %);
- единичное количество инструментов и технологий управленческого учета являются одинаково полезными применительно к субъектам малого, среднего и крупного бизнеса, что требует выработки адаптивных к масштабам бизнеса инструментов;
- сложившаяся система управленческого учета нуждается в концептуальном обосновании и методологическом становлении специальной модели управ-

ленческого учета с целью применения в условиях кризисных процессов в экономике;

- наибольшие перспективы развития управленческого учета видятся пользователям в создании специализированных компьютерных программ (21,1 %) и повышении квалификации сотрудников (20,9 %).

6. По результатам опроса мнений экспертных фокус-групп была составлена матрица факторов, характеризующих возможности и ограничения развития управленческого учета в виде многомерной классификационной решетки, в рамках которой все факторы дифференцированы на две большие группы: катализаторы (высокий потенциал распространения, преобладание аналитических методов выработки информации над традиционными, использование современных информационных технологий, разработка программных продуктов, расширение объектов управленческого учета, разработка резервного бюджетирования и др.) и ингибиторы (ограниченность и консервативность взглядов большинства пользователей на цели ведения управленческого учета, уровень квалификации персонала, отсутствие единой теоретической основы и терминологической базы, требования финансового учета во многом определяют практику ведения управленческого учета и др.). Многомерность классификационной решетки факторов, характеризующих возможности и ограничения развития управленческого учета, была достигнута путем их дополнительного ранжирования на концептуальные и методические факторы. Помимо данной группы факторов, также были выделены явные и скрытые.

Таким образом, в исследовании сделан вывод о том, что в кризисных условиях целесообразно применять модифицированный вариант модели управленческого учета – антикризисный, обладающий имманентным инструментарием и объектами.

7. В рамках обоснования исходного теоретического базиса системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике («антикризисный управленческий учет», «антикризисная модель управленческого учета») в диссертации получены следующие результаты:

- систематизирован категориальный аппарат и определено место управленческого учета в учетной системе, в частности введено в научный оборот авторское определение антикризисного управленческого учета. Данная экономическая категория трактуется как система информационного обеспечения тактических, оперативных и стратегических решений относительно деятельности экономического субъекта и его сегментов (структурных подразделений, центров ответственности, бизнес-процессов, проектов) в условиях неустойчивой динамики и трансформации внешней среды, обусловленная макроэкономическими процессами (инфляция, спрос, волатильность рыночной конъюнктуры и др.) и циклическими явлениями в экономике;
- сформированы системные свойства (элементы системы) управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике: цель; задачи системы; принципы; функции, сопоставленные с инструментами управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, а также с функциями систем более высокого уровня (менеджмента и управленческого учета); объекты и субъекты; инструменты и методы;
- выделен инструментально-методический блок, включающий совокупность инструментов, приемов, процедур и способов выработки информации, способствующий реализации антикризисных мероприятий в системе управленческого учета.

Совокупность данных элементов обуславливает содержание формируемой модели управленческого учета с позиций теории систем, определяет свойства моделируемости, целостности, комплексности. Системный подход позволил сформировать концептуальное содержание антикризисной модели управленческого учета, отличительными признаками которой являются:

- новые для управленческого учета объекты (резервная система, внешняя среда и ее статико-динамические изменения, резервные бюджеты, бизнес-модель и ее элементы, инфляция и антиинфляционная деятельность);
- разработанный для данных объектов инструментарий управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике: резервное бюджетирова-

ние, модифицированные методики определения объема резервов, методика скорингового статико-динамического KRISIS-анализа, стандарт «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели ЭС», система счетов и альбомов корреспондирующих записей по отражению инфляционных доходов и расходов, методика CVP-анализа в условиях гиперинфляции и др.;

- принципы и функции управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике.

Таким образом, применение системного подхода позволило разработать концепцию антикризисной модели управленческого учета, базирующейся на теоретически обоснованной структуре. Кроме того, системный анализ нивелировал имевшуюся неупорядоченность в построении элементов теории управленческого учета, что позволяет разрабатывать действенный инструментарий выработки релевантной информации для принятия эффективных управленческих решений в кризисных условиях.

8. При разработке комплекса методических рекомендаций по совершенствованию системы управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике основное внимание было сконцентрировано на инструментарном обеспечении новых объектов антикризисной модели управленческого учета. Одним из таких объектов явилась бизнес-модель экономического субъекта, призванная представить структурные операционные и финансовые механизмы работы фирмы, ее продуктов и услуг как в настоящий момент времени, так и в будущем. Нами был предложен проект стандарта «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации». Данный стандарт призван повысить качество управления деятельностью экономических субъектов за счет сбалансированного применения инструментов управленческого учета и выработки релевантной информации при формировании и реализации отдельных элементов бизнес-модели (виды деятельности, контрагенты экономического субъекта, ключевые ресурсы и процессы, потребительская ценность продукта, взаимодействие с клиентами, формула прибыли, рыночные параметры



функционирования). Считаем, что предложенный порядок структурирования разделов корпоративного стандарта является наиболее информативным и может использоваться в качестве типового при формировании других стандартов управленческого учета.

С целью более эффективного обеспечения информационных запросов основных групп стейкхолдеров в составе интегрированной отчетности либо в пояснительной записке к финансовой отчетности должен быть введен раздел: «Информация о реализуемой бизнес-модели». Раскрытие такой информации позволит внешним пользователям принимать более обоснованные решения относительно стратегических перспектив взаимодействия с экономическим субъектом, что, в свою очередь, обеспечит аграрный сектор экономики «длинными» инвестиционными ресурсами, которые могут быть направлены на обновление материально-технической базы. В диссертации также уточнены концептуальные особенности разработки бизнес-модели экономического субъекта в условиях длительного функционирования на падающих рынках в зависимости от типа выбранной стратегии.

9. Сформирован комплекс методических положений и рекомендаций по организации управленческого учета резервной системы экономического субъекта. Отличительной особенностью примененного подхода явилось уточнение сущностной характеристики экономической категории «Резервирование», расширяющей теоретические представления о формировании эффективной резервной системы на уровне отдельного хозяйствующего субъекта. В исследовании были выявлены учетно-аналитические преимущества использования резервов, а также основные факторы, сдерживающие их распространение, что в совокупности с идентифицированными особенностями резервной политики в кризисных макроэкономических условиях, а также проведенной классификацией резервов создает необходимый теоретический базис для дальнейшего совершенствования резервной политики экономического субъекта.

На основе анализа теоретических положений о формировании резервной системы экономического субъекта нами была модифицирована методика форми-

рования резервов по сомнительным долгам, при которой максимальная величина резерва определяется индивидуально для каждого долга исходя из величины просроченной дебиторской задолженности за минусом величины примененных рекламаций, скорректированной на коэффициент просроченной задолженности и величину официального прогноза инфляции. Помимо этого, в диссертации усовершенствована методика формирования резервов под обесценение финансовых вложений, расчетную величину которого предложено определять на основании соотношения величины чистых активов в отчетном и базисном периодах, причем величина стоимости чистых активов заемщика на дату, предшествовавшую предоставлению средств, должна быть скорректирована на коэффициент инфляции, что позволяет получить более достоверную информацию при расчете величины резерва и в кризисных условиях снижает часть рисков. С целью усиления контрольных функций за состоянием резервной системы экономического субъекта разработана методика модифицированного SWOT-анализа.

10. Инфляционные процессы достаточно часто сопровождают экономические кризисы и выражаются в повышении общего уровня цен, что существенно искажает данные бухгалтерской отчетности. В связи с этим в работе систематизированы факторы воздействия инфляционных процессов в экономике на учетную и аналитическую систему; классифицированы методы и способы корректировки учетных данных в инфляционной экономике; обоснована целесообразность выделения инфляционно-корректировочных мероприятий в самостоятельный бизнес-процесс, предложена его графическая интерпретация в соответствии с концептуальными положениями теории цикла Деминга, что позволило сформировать перечень инструментально-программных средств эффективной корректировки данных бухгалтерской и управленческой отчетности под воздействием инфляционных процессов. Кроме этого, в диссертации разработана структура и дана характеристика разделов паспорта бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия», а также разработана совокупность счетов управленческого учета для отражения влияния фактора инфляции: 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий»; 06 «Влияние инфляции на стои-

мость внеоборотных активов»; 12 «Влияние инфляции на оборотные активы»; 72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям»; 93 «Инфляционные прибыли (убытки)» с их аналитическим развитием и схемой корреспондирующих записей. Предложенная система счетоводства обуславливает реализацию концепции поддержания капитала в антикризисной модели управленческого учета и позволяет разграничить операционные и инфляционные результаты деятельности, способствуя тем самым реализации антиинфляционных мероприятий.

11. Для целей формирования инструментального аппарата антикризисной модели управленческого учета в работе модифицирована концептуальная схема процесса бюджетного планирования за счет включения нового блока – резервного бюджетирования, суть которого состоит в формировании резервов для непредвиденных затрат, вызванных кризисными процессами в экономике, что позволяет снижать риски производственной и коммерческой деятельности под воздействием депрессивных макроэкономических процессов. При этом в ходе исследования разработана структура и содержание разделов «Положения о системе бюджетирования сельскохозяйственной организации», а также приведена концептуальная характеристика разработки финансовой структуры сельскохозяйственной организации для формирования системы бюджетирования. В целях разработки перспективных сценариев будущего развития экономического субъекта предложено классифицировать затраты в управленческом учете на прогнозируемые (бюджетлируемые) и непрогнозируемые (непредвиденные). Последние, в свою очередь, нуждаются в «страховом покрытии», роль которого может осуществлять система резервирования. К небюджетлируемым затратам нами отнесены кризисные и другие чрезвычайные явления и события: изменение курсов валют, цен на сырье, материалы, тарифов на услуги, ставок по кредитам и займам; стихийные бедствия; изменения экономической, финансовой, бюджетной, налоговой, таможенной политики, повлекшие за собой рост расходов; убытки в связи со срывом поставок и др.

Для целей резервного бюджетирования разработана система счетоводства (счета, субсчета 1-го и 2-го порядка, альбом корреспондирующих записей по резервированию затрат на производство) в управленческом учете с использованием

счетов 24 «Бюджетлируемые производственные затраты», 27 «Бюджетлируемые расходы на продажу», 36 «Непредвиденные производственные затраты», 37 «Непредвиденные расходы на продажу», 38 «Бюджетлируемые доходы и расходы», 39 «Прибыли и убытки в производстве», 88 «Резерв на инфляционные корректировки», 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство», 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу». Предложенная система счетоводства способствует идентификации величины непредвиденных кризисных и чрезвычайных затрат на производство и расходов на продажу.

12. В исследовании сделан вывод о том, что бюджетирование в условиях кризисных процессов в экономике – это система планирования деятельности экономического субъекта, ориентированная в отличие от ситуации экономического роста на идентификацию возможного будущего события или состояния, которое возникает в результате неизвестных явлений, требующая создания специальных резервов на покрытие возникающих вследствие таких событий расходов: изменение курсов валют, повышение цен на сырье и материалы, повышение ключевой ставки, банкротство контрагентов, инфляция и другие кризисные явления. В этой связи в работе разработаны: бюджет резервов по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство и расходам на продажу. Отмечено, что для расчета величины резерва могут быть использованы четыре способа: процент от общей стоимости бюджета, метод ожидаемой денежной стоимости, анализ дерева решений, метод Монте-Карло.

13. В части документального содержания системы резервного бюджетирования разработаны формы управленческих отчетов: «Отчет о резервировании затрат», «Отчет о непредвиденных расходах и резервах на их покрытие по структурным подразделениям», которые позволяют контролировать не только степень выполнения бюджета в разрезе различных центров затрат, но и величину возникающих непредвиденных расходов, а также остатки по сформированным резервам. Для целей адаптации бюджетирования к выработке информации в условиях кризисных процессов в экономике дополнительно разработан комплекс управлен-

ческих отчетов с усиленными контрольно-аналитическими функциями и производственно-технологической направленностью на специфику функционирования сельскохозяйственных организаций: матрица оценки регулируемости затрат; «Отчет об эффективности системы бюджетного планирования»; «Отчет о рейтинговой оценке результатов деятельности производственных центров затрат».

14. В исследовании автором были выявлены «узкие места» применения концепции безубыточности в современных условиях, что потребовало выработки авторского методического подхода по корректировке данных для проведения CVP-анализа, адаптированного к условиям гиперинфляционной экономики за счет разработки целостной системы документации результатов корректировки затрат под влиянием фактора инфляции, а также выработки методики расчета коэффициентов корректировки под воздействием инфляции. Приведенные в предлагаемой схеме проведения анализа подходы базируются на применении глобальных методов корректировки учетных данных в условиях инфляции, рекомендованные МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике».

15. В части аналитического обеспечения системы управленческого учета в условиях кризисных явлений в экономике также разработана методика KRISIS-анализа в системе антикризисной модели управленческого учета, базирующаяся на выработке информации о внешней и внутренней среде, способствующая устойчивому развитию экономического субъекта в условиях кризисных процессов в экономике. Отличительной характеристикой предложенного методического подхода явилась совокупность диагностируемых аналитических областей: *K* – конъюнктура; *R* – рынок; *I* – инфраструктура; *S* – социальная сфера; *I* – инвестиции; *S* – системные и структурные показатели, для каждой из которых сформирована система показателей и способы их оценки. Кроме того, KRISIS-анализ оценивает как статические характеристики объекта, так и динамические, а также систему на макро-, мезо-, и микроуровне. Сформированная методика построения учетных и аналитических показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях и способы их оценки, позволит, принимать более качественные управленческие решения в условиях кризисных процессов.

Таким образом, в диссертации произведено научно-теоретическое и прикладное обоснование нового научного направления – антикризисного управленческого учета, являющегося ключевым для решения такой важной народохозяйственной проблемы как повышение устойчивости функционирования экономических субъектов в условиях циклических процессов в экономике.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Российская Федерация. Законы. Об обществах с ограниченной ответственностью [Электронный ресурс] : федер. закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ (ред. от 29.06.2015). – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 05.05.2017).
2. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013). – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант-Плюс» (дата обращения: 05.05.2017).
3. Российская Федерация. Министерство финансов. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ Минфина Российской Федерации от 02.07.2010 № 66 н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения : 05.05.2017).
4. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106 н (ред. от 06.04.2015). Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 № 12522. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 05.05.2017).
5. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 [Электронный ресурс] : утверждено приказом Минфина РФ от 13.11.2010 г. № 167 н. (ред. от 06.04.2015). – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 05.05. 2017).
6. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н (ред. от 06.04.2015). – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 05.05.2017).

7. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010). – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 05.05.2017).
8. Российская Федерация. Министерство финансов. «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) . – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 05.05.2017).
9. Российская Федерация. Министерство финансов. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» [Электронный ресурс] : введен в действие приказом Минфина Российской Федерации от 25.11.2011 № 160 н. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 05.05.2017).
10. Международные стандарты финансовой отчетности. Бухгалтерский учет и аудит // Минфин России [Электронный ресурс] : официальный сайт. – 2014. – Режим доступа: [http://minfin.ru/ru/accounting/mej\\_standart\\_fo/docs](http://minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs) (дата обращения: 05.05.2017).
11. Абалкин, Л. И. Экономическая энциклопедия / Л. И. Абалкин Москва : Экономика, 1999. – 1055 с.
12. Аверчев, И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – Москва : Вершина, 2007. – 512 с.
13. Аврова, И. А. Управленческий учет / И. А. Аврова. – Москва : Бератор-паблишинг, 2007. – 313 с.
14. Адизес, И. Как преодолеть кризисы менеджмента. Диагностика и решение управленческих проблем / И. Адизес. – Санкт-Петербург : Стокгольмская школа экономики, 2007. – 294 с.



15. Адизес, И. Управление в эпоху кризиса. Как сохранить ключевых людей и компанию / И. Адизес ; пер. с англ. Т. Гутман. – Москва : Манн, Иванов и Фербер, 2015. – 160 с.
16. Акчурина, Е. В. Управленческий учет : учеб.-практ. пособие / Е. В. Акчурина, Л. П. Солодко, А. В. Казин. – Москва : Проспект, 2004. – 480 с.
17. Алборов, Р. А. Стратегическое управление сельским хозяйством посредством учета инфляции / Алборов Р. А., Концевая С. М. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2009. – № 7. – С. 53-55.
18. Алборов, Р. А. Предпосылки и моделирование развития управленческого учета в сельском хозяйстве / Алборов Р. А., Концевая С. М., Козменкова С. В. // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 15 (357). – С. 37-51.
19. Александрова, А. В. Проблемы и перспективы бюджетирования денежных средств на промышленных предприятиях в условиях кризиса / А. В. Александрова // Правовые и социально-экономические проблемы современной России теория и практика : сб. науч. тр. (Пенза, июнь 2009 г., ). – Пенза, 2009. – С. 98–100.
20. Аналитическое обеспечение инновационного развития бизнеса / В. И. Бариленко, О. В. Ефимова, В. В. Бердников, Ч. В. Керимова / под общ. ред. проф. В. И. Бариленко. – Москва: Издательский дом «Экономическая газета», 2013, – 304 с.
21. Андрианов, В. Д. Инфляция : причины возникновения и методы регулирования / В. Д. Андрианов. – Москва : Экономика, 2010. – 184 с.
22. Ансофф, И. Стратегическое управление / И. Ансофф. – Москва : Экономика, 1989. – 519 с.
23. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / сост.: Д. В. Назаров, М. Ю. Медведев. – Москва : Экономистъ, 2006. – 352 с.
24. Апчерч, А. Управленческий учет : принципы и практика / А. Апчерч ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
25. Бабичева, Н. Э. Теоретико-методологические основы экономического анализа развития организации на основе ресурсного подхода : монография / Н. Э. Бабичева. – Москва : Финансы и кредит, 2012. – 256 с.

26. Бакаев, А. С. Толковый бухгалтерский словарь / А. С. Бакаев. – Москва : Бухгалтерский учет, 2006. – 176 с.
27. Баканов, М. И. Теория экономического анализа / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. – 4-е изд., доп. и перераб. – Москва : Финансы и статистика, 1998. – 416 с.
28. Банк, С. В. Производные финансовые инструменты как объекты учетно-аналитической системы / С. В. Банк // Образование. Наука. Научные кадры. – 2014. – № 1. – С. 163-168.
29. Барнгольц, С. Б. Основы анализа сводных отчетов : Учебное пособие по курсу «Анализ хозяйственной деятельности предприятий» / С. Б. Барнгольц – Москва : ВЗФЭИ, 1959 – 56 с.
30. Басовская, Е. Н. Перспективы развития кризиса в экономике России / Е. Н. Басовская, Л. Е. Басовский // Сибирская финансовая школа. – 2015. – № 1. – С. 4.
31. Басовский, Л. Е. Финансовый менеджмент: Учеб. пособие / Л. Е. Басовский. – Москва : ИЦ РИОР: ИНФРА-М, 2010. – 88 с.
32. Безбородова, Т. И. Влияние макроэкономических факторов на оценку активов и обязательств организации / Т. И. Безбородова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 29. – С. 46–49.
33. Безрукова, Т. Л. Управление, моделирование и прогнозирование инновационной активности предприятий: научно-методический аппарат, бизнес-модели, прогнозы: монография / Т. Л. Безрукова, А. А. Иванов, Б. А. Безруков. – Москва : Изд-во «КНОРУС». – 2013. – 116 с.
34. Безрукова, Т. Л. Управление, моделирование и прогнозирование инновационной активности предприятий: научно-методический аппарат, бизнес-модели, прогнозы : монография / Т. Л. Безрукова, А. А. Иванов, Б. А. Безруков. – Москва : КНОРУС, 2013. – 116 с.
35. Бекетов, Н. В. Бюджетное планирование и бюджетирование на предприятиях / Н. В. Бекетов, А. С. Денисова // Экономический анализ: теория практика. – 2008. – № 5. – С. 14–17.

36. Бердников, В. В. Аналитические инструменты разработки и мониторинга эффективности бизнес-моделей / В. В. Бердников, О. Ю. Гавель // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 3. – С. 283–294.
37. Бережной, В. И. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / В. И. Бережной, Г. Е. Крохичева, В. В. Лесняк. – Москва : ИНФРА-М, 2014. – 176 с.
38. Бетге, Й. Балансоведение / Й. Бетге ; под ред. В.Д. Новодворского ; пер. с нем. – Москва : Бухгалтерский учет, 2000. – 454 с.
39. Богатая, И. Н. Стратегический учет собственности предприятия. Серия «50 способов» / И. Н. Богатая. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2001. – 320 с.
40. Богатая, И. Н. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации / И. Н. Богатая, Е. М. Евстафьева // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 25. – С. 2–17.
41. Богатин, Ю. В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы / Ю. В. Богатин. – Москва : Финансы и статистика, 2007. – 512 с.
42. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – Москва : Ин-т новой экономики, 1999. – 574 с.
43. Бороненкова, С. А. Управленческий анализ / С. А. Бороненкова. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 384 с.
44. Бреславцева, Н. А. Анализ внешней среды как часть учетно-аналитического обеспечения системы стратегического управленческого учета на полиграфических предприятиях / Н. А. Бреславцева, Ю. Н. Васютина // Учет и статистика. – 2011. – Т. 3. – № 23. – С. 16-21.
45. Булгакова, С. В. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие для студентов вузов / С. В. Булгакова ; Воронеж. гос. университет. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2007. – 328 с.
46. Булгакова, С. В. Предпосылки, условия возникновения и периодизация развития управленческого учета / С. В. Булгакова // Вестник Воронежского государственного университета. Серия : Экономика и управление. – 2005. – № 2. – С. 198–204.

47. Булгакова, С. В. Управленческий учет : проблемы теории : монография / С. В. Булгакова ; Воронеж. гос. университет. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. университета, 2006. – 160 с.
48. Булгакова, С. В. Управленческий учет: методология и организация : монография / С. В. Булгакова ; Воронеж. гос. университет. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2008. – 200 с.
49. Бутакова, М. М. Экономическое прогнозирование: методы и приемы практических расчетов : учебное пособие / М. М. Бутакова. – Москва : КНОРУС, 2008. – 168 с.
50. Бухгалтерский управленческий учет / Е. А. Бойко [и др.] ; под ред. А. Н. Кизилова, И. Н. Богатой. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2005. – 380 с.
51. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / коллектив авторов ; под ред. Е. И. Костюковой. – Москва : КНОРУС, 2014. – 272 с.
52. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 464 с.
53. Бухгалтерский учет / под ред. Ю. А. Бабаева. – Москва : Велби, Проспект, 2005. – 392 с.
54. Бухгалтерский учет : учебник для вузов / под ред. Ю. А. Бабаева. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 476 с.
55. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве : учебник / под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. – Москва : Эксмо, 2010. – 608 с.
56. Бухгалтерский учет в условиях антикризисного управления : учебное пособие для магистров / В. Э. Керимов, Р. И. Амирова, Е. А. Галий, Г. К. Злотникова, В. В. Керимов, М. А. Лукашков, Х. Ш. Нурмухамедова, А. А Ситнов / под ред. В. Э. Керимова. – Москва, 2012. – 324 с.
57. Варьяш, И. Ю. Контроллинг экономических ожиданий : монография / И. Ю. Варьяш. – Москва : Финуниверситет, 2012. – 173 с.
58. Васильева, Л. С. Бухгалтерский управленческий учет : практическое руководство / Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская. – Москва : Эксмо, 2007. – 320 с.

59. Вахрушева, О. Б. Управленческий учет в современных условиях развития : монография / О. Б. Вахрушева. – Одинцово : Одинцовский гуманитарный институт, 2010. – 147 с.
60. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов по эконом. специальностям / М. А. Вахрушина. – 8-е изд., испр. – Москва : Омега-Л, 2010. – 570 с.
61. Вахрушина, М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. / М. А. Вахрушина. – Москва : Рид Групп, 2011. – 656 с.
62. Вахрушина, М. А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета / М. А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 33. – С. 12–23.
63. Вахрушина, М. А. Стратегический управленческий учет / М. А. Вахрушина, М. И. Сидорова, Л. И. Борисова. – Москва : Издательство ЭКСМО, 2010. – 192 с.
64. Вахрушина, М. А. Управленческий анализ: вопросы теории, практика проведения : монография / М. А. Вахрушина, Л. Б. Самарина. – Москва : Вузовский учебник ; ИНФРА-М, 2011. – 144 с.
65. Вахрушина, М. А. Управленческий учет деятельности медицинских государственных (муниципальных) учреждений : организационные подходы / М. А. Вахрушина, Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 41 – (335). С. 2–16.
66. Вахрушина, М. А. Управленческий учет как современная учетная парадигма бюджетных учреждений / М. А. Вахрушина // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 1. – С. 74–89.
67. Вахрушина, М. А. Управленческий учет: от теории к современной практике : учебно-практическое пособие / М. А. Вахрушина. – Москва : Наука, 2005. – 167 с. – Библиотечка «Российской газеты». – Вып. № 9.
68. Ветрова, Л. Н. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации / Л. Н. Ветрова // Все для бухгалтера. – 2008. – № 5. – С. 46–61.

69. Винничек, Л. Б. Развитие организационно-экономических отношений в агропромышленном производстве (теория, методология, практика) : монография / Л. Б. Винничек. – Пенза : РИО ПГСХА, 2009. – 288 с.
70. Войнов, И. В. Моделирование экономических систем и процессов. Опыт построения Aris-моделей : монография / И. В. Войнов, С. Г. Пудовкина, А. И. Телегин. – Челябинск : ЮУрГУ, 2002. – 392 с.
71. Волкова, В. Н. Теория систем и системный анализ : учебник / В. Н. Волкова, А.А. Денисов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2015. – 616 с.
72. Волкова, О. Н. Управленческий учет: учебник / О. Н. Волкова. – Москва : ТК Велби ; Изд-во Проспект, 2006. – 472 с.
73. Воронина, В. М. Вопросы диагностики как процесса аналитического исследования в превентивном антикризисном управлении промышленным предприятием / Воронина В.М. // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2011. – № 4. – С. 30-36.
74. Воронова, Е. Ю. Управленческий учет: учебник для бакалавров / Е. Ю. Воронова. – Москва : Издательство Юрайт, 2013. – 551 с.
75. Врублевский, Н. Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практик / Н. Д. Врублевский. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
76. Галкина, Е. В. Аудит эффективности и контроллинг в инновационном процессе / Е. В. Галкина // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – С. 60–69.
77. Гаррисон, Р. Управленческий учет. 12-е изд. / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр ; пер. с англ ; под ред. М. А. Карлика. – Санкт Петербург : Питер, 2012. – 592 с.
78. Герасимова, Л. Н. Управленческий учет: теория и практика : учебник / Л. Н. Герасимова. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2011. – 508 с.
79. Глушков, И. Г. Управленческий учет на современном предприятии / И. Г. Глушков. – Москва : КНОРУС ; Новосибирск : ЭКОР-книга, 2004. – 160 с.
80. Глущенко, А. В. Инструменты стратегического управленческого учета / А. В. Глущенко, З. В. Гришкеева // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2012. – № 1. – С. 170–173.

81. Головизнина, А. Т. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / А. Т. Головизнина, О. И. Архипова. – Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003. – 184 с.
82. Городнов, А. Г. Организационный потенциал и реинжиниринг бизнес-процессов : монография / А. Г. Городнов, Л. Ф. Суходоева, В. Н. Бугров. – Нижний Новгород : Изд-во Волго-Вят. акад. гос. службы, 2005. – 139 с.
83. Гринин, Л. Е. Великая депрессия 1929-1933 гг. / Л. Е. Гринин // Философия и общество. – 2009. – № 2. – С. 184–201.
84. Грищенко, Ю. И. Особенности влияния инфляции на финансовые результаты организации / Ю. И. Грищенко // Финансовый менеджмент. – 2011. – № 3. – С. 14–20.
85. Гиляровская, Л. Т. Методика анализа текущих и будущих затрат на производство продукции / Л. Т. Гиляровская. – Воронеж : Бизнес-школа ВГУ, 1996. – 39 с.
86. Гуденица, О. В. Стратегический учет в коммерческих организациях / О. В. Гуденица, Л. О. Иващенко ; под ред. проф. Богатой. – Ростов-на-Дону : АзовПечать, 2008. – 292 с.
87. Гуров, В. С. Учетно-аналитическое обеспечение как инструмент управления рисками хозяйственной деятельности / В. С. Гуров, С. Г. Чеглакова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 23. – С. 15–24.
88. Гущина, И. Э. Управленческий учет: основы теории и практики : учебное пособие / И. Э. Гущина, Н. М. Балакирева. – Москва : КНОРУС, 2004. – 192 с.
89. Дмитриченко, Е. Д. Развитие учетной концепции резервной системы коммерческой организации // Экономический анализ : теория и практика. – 2009. – № 3. – С. 62–68.
90. Дружиловская, Т. Ю. Методика формирования учетной политики на основе профессионального суждения бухгалтера / Т. Ю. Дружиловская, Т. Н. Коршунова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 24. – С. 2–15.
91. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри ; пер. с англ. ; под ред. С. А. Табалиной. – Москва : Аудит ; ЮНИТИ, 1997. – 560 с.

92. Друри, К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. – Москва : ЮНИТИ, 2002. – 735 с.
93. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник / К. Друри ; пер. с англ. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
94. Евсеев, В. М. Влияние инфляции на финансовую отчетность компании / В. М. Евсеев, И. В. Ганина // Аудитор. – 2003. – № 7. – С. 44–47.
95. Едророва, М. А. Учет и анализ финансовых активов : акции, облигации, векселя / М. А. Едророва, Е. А. Мизиковский. – Москва : Финансы и статистика, 1995. – 272 с.
96. Ендовицкий, Д. А. Анализ и оценка кредитоспособности заемщика / Д. А. Ендовицкий, И. В. Бочарова. – Москва : КНОРУС, 2008. – 155 с.
97. Ендовицкий, Д. А. Инвестиционный анализ в реальном секторе экономики / Д. А. Ендовицкий. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
98. Ендовицкий, Д. А. Комплексный анализ и контроль инвестиционной деятельности: методология и практика / Д. А. Ендовицкий ; под ред. проф. Л. Т. Гиляровской. – Москва : Финансы и статистика, 2001. – 400 с.
99. Ендовицкий, Д. А. Организация анализа и контроля инновационной деятельности хозяйствующего субъекта / Д. А. Ендовицкий, С. Н. Коменденко. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
100. Ермакова, Н. А. Бюджетирование в системе управленческого учета / Н. А. Ермакова. – Москва : Экономистъ, 2004. – 187 с.
101. Ефимова, О. В. Учет влияния инфляции методом восстановительной стоимости / О. В. Ефимова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 16. – С. 47–53.
102. Ефремова, А. А. Учет резервного капитала [Электронный ресурс] / А. А. Ефремова // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2009. – № 6. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 05.05. 2017).
103. Жарикова, Л. А. Управленческий учет : учебное пособие / Л. А. Жарикова. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. – 136 с.



104. Загадки экономического роста : движущие силы и кризисы – сравнительный анализ / под науч. ред. Л. Бальцеровича, А. Жоньца ; пер. с польского Ю. В. Чайникова под науч. ред. А. В. Куряева. – Москва : Мысль, 2016. – 512 с.
105. Закирова, А. Р. Концепция развития и методология организации управленческого учета в сельском хозяйстве : монография / А. Р. Закирова. – Казань : Центр инновационных технологий, 2011. – 258 с.
106. Закирова, А. Р. Развитие систем и инструментов управленческого учета в сельскохозяйственных организациях / А. Р. Закирова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2010. – Т. 5. – № 4 (18). – С. 28–31.
107. Зверева, Е. В. Проблемы развития управленческого учета в инновационно-ориентированных структурах / Е. В. Зверева // Вестник СамГУПС. – 2011. – № 3. – С. 30–34.
108. Зенкина, И. В. Основы формирования системы показателей экономического субъекта в русле современных концепций стратегического управления / И. В. Зенкина // Экономический анализ : теория и практика, 2009. – № 27. – С. 34–39.
109. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Б. Ивашкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Магистр ; Инфра-М, 2011. – 576 с.
110. Ивашкевич, В. Б. Оперативный контроллинг / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Магистр ; Инфра-М, 2011. – 160 с.
111. Ивашкевич, В. Б. Стратегический контроллинг / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Магистр, 2013. – 216 с.
112. Ивашковская, И. В. Становление корпорации в контексте жизненного цикла организации / Ивашковская И. В., Константинов Г. Н., Филонович С. Р. // Российский журнал менеджмента. – 2004. Т. 2. – № 4. – С. 19–34.
113. Инновационные модели и инструменты управления промышленным предприятием : монография / С. В. Волков, Ю. В. Гапоненко, Г. С. Мерзликина, О. А. Минаева, Е. К. Пономарева, В. Ф. Трунина, О. М. Шаталова, С. А. Шевченко ; под науч. ред. Г. С. Мерзликиной ; ВолгГТУ. – Волгоград : Изд-во ВолгГТУ, 2015. – 112 с.

114. Каверина, О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 352 с.
115. Казакова, Н. А. Методология формирования релевантной информации в условиях глобализации экономических процессов : монография / Н. А. Казакова, Л. Б Трофимова, Е. А Федченко. – Москва : ИНФРА-М, 2013. – 248 с.
116. Канке, В. А. Методология научного познания : учебник / В. А. Канке. – Москва: РИПОЛ классик ; Издательство «Омега-Л», 2017. – 255 с.
117. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. Каплан, Д. Нортон ; пер. с англ. – Москва : Олимп-Бизнес, 2003. – 320 с.
118. Карпова, Т. В. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. В. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
119. Каспина, Р. Г. Применение процессно-ориентированного подхода в управленческом учете при формировании бизнес-модели организации / Р. Г. Каспина, Л. С. Хапугина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 39 (285). – С. 2–8.
120. Каспина, Р. Г. Финансовый учет и отчетность в условиях инфляции : учебное пособие / Р. Г. Каспина, А. С. Логинов. – 2-е изд., стер. – Москва : Омега-Л, 2008. – 204 с.
121. Керимов, В. Э. Бухгалтерский учет : учебник / В. Э. Керимов. – 2-е изд., изм. и доп. – Москва : Дашков и Ко, 2008. – 776 с.
122. Керимов, В. Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета / В. Э. Керимов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 32. – С. 2–9.
123. Керимов, В. Э. Организация внутрихозяйственного контроля рисков в экономических субъектах / В. Э. Керимов // Вестник Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова. – 2014. – № 4 (70). – С. 44–51.
124. Керимов, В. Э. Современная концепция управленческого учёта / В. Э Керимов, Р. В. Сорокина // Вестник Финансового университета. – 2011. – № 3 (63). – С. 13–18.

125. Керимов, В. Э. Управленческий учет – информационная база для формирования и реализации ключевых показателей деятельности / В. Э. Керимов // Вестник Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова. – 2013. – № 1 (55). – С. 61–68.
126. Керимов, В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – 3-е изд., изм. и доп. – Москва : Изд-во «Дашков и К<sup>о</sup>», 2004. – 460 с.
127. Керимов, В. Э. Управленческий учет на предприятиях розничной торговли потребительской кооперации : учебное пособие / В. Э. Керимов, Е. В. Иванова, Р. А. Сухов ; под ред. В. Э. Керимова. – Москва : Изд-во «Экзамен», 2002. – 160 с.
128. Кизилов, А. Н. Бухгалтерский (управленческий) учет : учебное пособие / А. Н. Кизилов, М. Н. Карасева. – Москва : Эксмо, 2006. – 320 с.
129. Кислая, И. А. Развитие управленческого учета: исторический аспект / И. А. Кислая // Учет и статистика. – 2013. – № 3 (31). – С. 32–43.
130. Клейнер, Г. Б. Эволюция институциональных систем / Г. Б. Клейнер. – Москва : Наука, 2004. – 240 с.
131. Клычова, Г. С. Методика формирования внутренней управленческой отчетности в сельскохозяйственной организации / Клычова Г. С., Закирова А. Р. // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2011. – Т. 6. № 1 (19). – С. 44-48.
132. Клычова, Г. С. Экономическая сущность и содержание процесса бюджетирования в системе управленческого учета / Г. С. Клычова, А. Р. Зиятдинова, М. С. Фасхутдинова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2007. – Т. 2. № 2 (6). – С. 48-51.
133. Ковалев, В. В. Учет в условиях инфляции / В. В. Ковалев, Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 1. – С. 8–12.
134. Ковалев, В. В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения) : учебное пособие / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – Москва : ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2006. – 432 с.

135. Ковалев, В. В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности / В. В. Ковалев. – Москва : Финансы и статистика, 1996. – 429 с.
136. Ковалев, В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В. В. Ковалев. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
137. Когденко, В. Г. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа / В. Г. Когденко, М. В. Мельник // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С. 2–15.
138. Когденко, В. Г. Особенности финансовой политики компаний в условиях кризиса / В. Г. Когденко // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 15 (414). – С. 2-14
139. Когденко, В. Г. Фундаментальный анализ компании: особенности и ключевые индикаторы / В. Г. Когденко // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 33 (384). – С. 2-16
140. Комарова, А. А. История развития международных стандартов финансовой отчетности и их влияние на формирование отчетности в мире / А. А. Комарова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2014. – № 4. – С. 120–126.
141. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. – Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 448 с.
142. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – Москва : ИНФРА-М, 2003. – 368 с.
143. Кондратова, И. Г. Основы управленческого учета : учебное пособие / И. Г. Кондратова. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 144 с.
144. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько. – 2-е изд. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 256 с.
145. Концепция формирования учетно-аналитического обеспечения управления коммерческой организацией : монография / под ред. проф. Н. Н. Хахоновой. – Ростов-на-Дону : Азов печать, 2012. – 316 с.

146. Корбетт, Томас. Управленческий учет по ТОС. Учет прохода / Томас Корбетт ; пер. с англ. Д. Капанова. – Киев : Изд-во «Необхідно і достатьньо», 2009 – 240 с.
147. Корзун, Г. И. Этапы реформирования учетных принципов, классификации и оценки стоимости финансовых инструментов / Г. И. Корзун // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 18. – С. 10-20.
148. Костюкова, Е. И. Информационное обеспечение процесса формирования бизнес-модели в системе управленческого учета / Е.И. Костюкова, А.Н. Бобрышев // Экономика сельского хозяйства России. 2016. – №5. – С. 35-46.
149. Костюкова, Е. И. Методика анализа эффективности функционирования резервного комплекса на предприятии в условиях кризисных процессов в экономике / Е. И. Костюкова, А. Н. Бобрышев // Современная экономика: проблемы и решения. – 2016. – №4 (76). – С. 103-115.
150. Кочкин, А. Т. Практика менеджмента и современные условия хозяйствования. Практическое пособие / А. Т. Кочкин. – Ижевск: Институт экономики и управления УдГУ, 2002. – 225 с.
151. Красавина, Л. Н. Регулирование инфляции: мировой опыт и российская практика / Л. Н. Красавина, В. Я. Пищик. – Москва : Финансы и статистика, 2009. – 280 с.
152. Красова, О. С. Управленческий учет в США [Электронный ресурс]. / О. С. Красова. – Режим доступа : [http://modernlib.ru/books/krasova\\_olga/upravlencheskiy\\_uchet\\_v\\_ssha/read\\_1/](http://modernlib.ru/books/krasova_olga/upravlencheskiy_uchet_v_ssha/read_1/)
153. Крохмаль, Я. Р. Актуальность планирования деятельности компании в условиях кризиса / Я. Р. Крохмаль // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. – 2010. – № 5. – С. 193–196.
154. Крутских, Р. В. Методологические аспекты совершенствования системы учетно-аналитического обеспечения управления коммерческой организации в условиях инфляции / Р. В. Крутских // Учет и статистика. – 2014. – № 3 (35). – С. 19–26.

155. Крутских, Р. В. Необходимость корректировки показателей финансовой отчетности коммерческих предприятий на инфляционную составляющую в условиях реформирования системы бухгалтерского учета / Р. В. Крутских // *Фундаментальные исследования*. – 2012. – № 6. – С. 719–720.
156. Крылов, С. И. Сбалансированная система показателей как аналитический инструмент стратегического управления в условиях современной рыночной экономики / С. И. Крылов // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2007. – № 24 (105) – С. 2–10.
157. Кузнецова, Л. Н. Развитие бухгалтерского учета на основе концепции бенчмаркинга : монография / Л. Н. Кузнецова. – Ростов-на-Дону : АПСН СКНЦ ВШ ЮФУ, 2014. – 280 с.
158. Кукукина, И. Г. Управленческий учет : учебное пособие / И. Г. Кукукина. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 400 с.
159. Куликова, Л. И. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации : учебное пособие / Л. И. Куликова. – Москва : Магистр ; ИНФРА-М, 2015. – 397 с.
160. Лабынцев, Н. Т. Состояние и перспективы развития методов управления затратами на качество / Н. Т. Лабынцев, Т. Д. Попова // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2002. – № 10. – С. 45-48.
161. Лебедев, К. Н. Группировка счетов бухгалтерского учета по назначению: сущность и явление / К. Н. Лебедев // *Международный бухгалтерский учет*. – 2015. – № 18 (360). – С. 2–14.
162. Лева, О. В. Управление затратами : учебное пособие / О. В. Лева. – Белгород : Изд-во БГТУ им. В. Г. Шухова, 2006. – 200 с.
163. Легенчук, С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики / С. Ф. Легенчук // *Международный бухгалтерский учет*. – 2011. – № 8. – С. 56–62.

164. Легенчук, С. Ф. Тенденции развития теории бухгалтерского учета в англоязычных странах / С. Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 8. – С. 53–63.
165. Ломовцев, Д. А. Бюджетирование как эффективный инструмент корпоративного управления промышленными предприятиями в условиях финансового кризиса / Д. А. Ломовцев, Е. В. Скворцов // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2010. – № 1–2. – С. 230–238.
166. Лучко, М. Бухгалтерский учет в условиях инфляции / М. Лучко, М. Остапюк // Бухгалтерский учет и аудит. – 1994. – № 1 – С. 11–14.
167. Лытнева, Н. А. Развитие инновационных методов в управлении результативностью хозяйственных систем / Н. А. Лытнева, О. Н. Сысоева // Вестник Орловского государственного аграрного университета. – 2012. – Т. 38, № 5. – С. 118–122.
168. Любушин, Н. П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности : учебное пособие / Н. П. Любушин. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 448 с.
169. Любушин, Н. П. Экономика организации : учебник / Н. П. Любушин, Н. Э. Бабичева. – 3-е изд., перераб. – Москва : КНОРУС, 2016. – 326 с.
170. Маздоров, В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР / В. А. Маздоров. – Москва : Финансы, 1972. – 48 с.
171. Малиновская, Н. В. Интегрированная отчетность – инновационная модель корпоративной отчетности / Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 38. – С. 12–17.
172. Мальсагов, И. А. Проблемы развития стратегической управленческой отчетности в области устойчивого развития организаций / И. А. Мальсагов // Транспортное дело России. – 2012. – № 6 (ч. 1). – С. 230–234.
173. Мальцева, Г. И. Трансформация финансового механизма вуза в условиях модернизации системы образования и бюджетных РЕФОРМ / Г. И. Мальцева // Сибирская финансовая школа. – 2006. – № 2 (35). – С. 99–102.

174. Мамаева, Л. Н. История экономических учений : учебное пособие / Л. Н. Мамаева. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2016. – 253 с.
175. Мамаева, Л. Н. Удержание потребителя в условиях экономического кризиса : практическое пособие / Л. Н. Мамаева, С. Г. Чувакова. – Москва : Изд-во «Дашков и К<sup>о</sup>», 2015. – 176 с.
176. Мансуров, П. М. Управленческий учет : учебное пособие / П. М. Мансуров. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 175 с.
177. Маркова, В. Д. Бизнес-модель: сущность и инновационная составляющая / В. Д. Маркова // Проблемы современной экономики. – 2010. – № 2. – С. 38–42.
178. Медведев, М. Ю. История русской бухгалтерии / М. Ю. Медведев, Д. В. Назаров. – Москва : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 436 с.
179. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / под ред. С. А. Николаевой. – Москва : Аналитик-Пресс, 2001. – 624 с.
180. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Изучение МСФО и подготовка к экзамену DipIFR. Тексты МСФО на русском языке [Электронный ресурс]. – 2014. – Режим доступа: [http://www.dipifr.info/ifrs texts.html](http://www.dipifr.info/ifrs%20texts.html) (дата обращения: 05.05. 2017).
181. Международные стандарты финансовой отчетности : учебное пособие / коллектив авторов ; под ред. Н. Г. Сапожниковой. – Москва : КНОРУС, 2016. – 368 с.
182. Мельник, М. В. Анализ финансовой отчетности : учебное пособие / под ред. О. В. Ефимовой, М. В. Мельник. – Москва : Омега-Л, 2009. – 451 с.
183. Мельник, М. В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учебное пособие / М. В. Мельник, Е. Б. Герасимова. – Москва : ФОРУМ ; ИНФРА-М, 2008. – 192 с.
184. Мельник, М. В. Финансовый анализ: система показателей и методика проведения : учебное пособие / М. В. Мельник, В. В. Бердников ; под ред. М. В. Мельник. – Москва : Экономистъ, 2006. – 159 с.



185. Меньшиков, С. М. Новая экономика. Основы экономических знаний : учебное пособие. – Москва : Международные отношения, 1999. – 400 с.
186. Метьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Метьюс, М. Х. Б. Перейра ; пер. с англ ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – Москва : Аудит ; ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
187. Мизиковский, Е. А. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / Е. А. Мизиковский, И. Е. Мизиковский. – Москва : Магистр ; ИНФРА-М, 2014. – 624 с.
188. Мизиковский, Е. А. Производственный учет / Е. А. Мизиковский, И. Е. Мизиковский. – Москва : Магистр ; ИНФРА-М, 2015. – 272 с.
189. Мизиковский, И. Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / И. Е. Мизиковский. – Москва : Экономистъ, 2006. – 197 с.
190. Миронова, О. А. Методология формирования учетно-аналитического обеспечения деятельности организации в области экономической безопасности / О. А. Миронова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 5 (35). – С. 152-155
191. Миронова, О. А. Оценка и резервирование как методы бухгалтерского учета: проблемы развития / О. А. Миронова // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 3 (15). – С. 16-21.
192. Миронова, О. А. Развитие системы резервов в российском бухгалтерском учете / О. А. Миронова // Экономические науки. – 2013. – № 100. – С. 155-159.
193. Муравицкая, Н. К. Бухгалтерский учет: Финансовый учет. Управленческий учет. Финансовая отчетность : учебное пособие / Н. К. Муравицкая, Г. И. Лукьяненко. – Москва : КНОРУС, 2005. – 528 с.
194. Муругов, Е. И. Учетно-аналитическое обеспечение управления платежеспособностью, собственностью и резервной системой предприятия / Е. И. Муругов. – Москва : Финансы и статистика, 2006. – 192 с.
195. Мэтьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перейра ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

196. Мюллер, Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик ; пер. с англ. – 2-е изд., стер. – Москва : Финансы и статистика, 1996. – 136 с.
197. Назаров, Д. В. Рецензия на монографию Т. Бойнса и Д. Р. Эдвардса «История управленческого учета. Опыт Великобритании» / Д. В. Назаров, М. И. Сидорова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 28. – С. 54–64.
198. Назарян, В. А. Контроллинг как инструмент повышения финансовой результативности в постинтеграционный период / В. А. Назарян // Финансы, деньги, инвестиции. – 2011. – № 4. – С. 18–21.
199. Негашев, Е. В. Проблемы логического обоснования классификации финансовых ситуаций по степени финансовой устойчивости компании / Е. В. Негашев // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 5. – С. 38–44.
200. Незамайкин, В. Н. Бюджетирование: методология или инструмент / В. Н. Незамайкин, И. Л. Юрзинова // Финансы и кредит. – 2012. – № 44 (524). – С. 16–21.
201. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; под ред. Я. В. Соколова ; пер. с англ. – 2-е изд., стер. Москва : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
202. Николаев, С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика / С. А. Николаев. – Москва : Финансы и статистика, 1993 – 128 с.
203. Николаева, О. Е. Стратегический управленческий учет / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – Москва : Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
204. Николаева, О. Е. Управленческий учет: система сбалансированных показателей / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 9. – С. 74-78.
205. Николаева, С. А. Управленческий учет : учебное пособие / С. А. Николаева. – Москва : ИПБ-БИНФА, 2002. – 91 с.

206. Овсянников, С. В. Формирование антикризисной стратегии на основе факторов жизненного цикла организации / С. В. Овсянников // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2012. – № 2. – С. 274-279.
207. Остапюк, Н. А. Методы корректировки учетных данных на влияние инфляции: вопросы выбора / Н. А. Остапюк // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 15 (147). – С. 61–68.
208. Павленков, М. Контроллинг в системе менеджмента / М. Павленков // Государственная служба. – 2006. – № 5. – С. 69–73.
209. Палий, В. Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 45–49.
210. Палий, В. Ф. Организация управленческого учета / В. Ф. Палий. – Москва : Бератор-Пресс, 2003. – 223 с.
211. Палий, В. Ф. Развитие методологии управленческого учета / В. Ф. Палий, В. В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – С. 45.
212. Палий, В. Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В. Ф. Палий, В. В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58–62.
213. Панков, В. В. Стратегический управленческий учет и теория нечетких множеств / В. В. Панков, В. Ф. Несветайлов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 25. – С. 15-19.
214. Панков, В. В. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета / В. В. Панков, В. Ф. Несветайлов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 7. – С. 2-7.
215. Панков, Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах : учебное пособие / Д. А. Панков. – Минск : Экоперспектива, 1998. – 238 с.
216. Панков, Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах : учеб. пособие / Д. А. Панков. – Минск : Экоперспектива, 1998. – 238 с.
217. Панков, Д. А. Методы усовершенствования отчетности в условиях глобализации и инфляции / Д. А. Панков, Л. В. Пашковская // Вестник ЖДТУ. Экономические науки. – 2003. – № 2 (24). – С. 68–89.

218. Переверзев, М. П. Менеджмент : учебник / М. П. Переверзев, Л. Е. Басовский, Н. А. Шайденко. – 2-е изд. доп. и перераб. – Москва : ИНФРА-М, 2013. – 330 с.
219. Печеникова, Г. Г. Оценочные резервы организации: теоретические и методические аспекты / Г. Г. Печеникова, Т. Г. Арбатская. – Иркутск : Изд-во БГУ-ЭП, 2011. – 146 с.
220. Пизенгольц, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. В 3 ч. Ч. 2 : Бухгалтерский управленческий учет / М. З. Пизенгольц. – Москва : Финансы и статистика, 2001. – 258 с.
221. Пизенгольц, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. В 3 ч. Ч. 3 : Бухгалтерская (финансовая) отчетность / М. З. Пизенгольц. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 2001. – 142 с.
222. Плотников, В. А. Последствия современных экономических трансформаций и пути преодоления финансового кризиса в России / В. А. Плотников, Ю. В. Вертакова // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2010. – № 6. – С. 71–78.
223. Плотников, В. С. Бизнес-учет и интегрированная отчетность / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 13. – С. 25–34.
224. Плотников, В. С. Концепция конструктивного обязательства как элемент проекта концепции международной интегрированной отчетности / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 47. – С. 2-11.
225. Плотников, В. С. Основы консолидированного учета: методологические аспекты / В. С. Плотников. – Саратов : Издат. центр СГСЭУ, 2000. – 192 с.
226. Плотникова, О. В. Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компании на рынке : монография / О. В. Плотникова, В. С. Плотников. – Москва : Финансы и кредит, 2013. – 252 с.

227. Поздеев, В. Л. Объекты анализа циклических колебаний в развитии предприятия / В. Л. Поздеев // Сибирская финансовая школа. – 2011. – № 3 (86). – С. 73-75
228. Полозова, А. Н. Бизнес-модель экономического мониторинга деятельности промышленных организаций / А. Н. Полозова, И. В. Шамрина, Е. В. Горковенко // Экономика и предпринимательство. – 2013. – № 6 (35). – С. 259–262.
229. Попова, Л. В. Управленческий учет и анализ с практическими примерами: учебное пособие / Л. В. Попова, В. А., Константинов, И. А. Маслова, Е. Ю. Степанова. – Москва : Дело и Сервис, 2006. – 224 с.
230. Портер, М. Конкуренция / М. Портер. – Москва : Изд-во «Вильямс», 2006. – 608 с.
231. Практика управленческого учета : опыт европейских компаний / Т. Аренс, У. Аск, А. Баретта и [др.] ; общ. ред.: Т. Грот и К. Лука ; пер. с англ.: К. Юрашкевич [и др.]. – Минск : Новое знание, 2004. – 416 с.
232. Пятов, М. Л. Бухгалтерский учет для принятия управленческих решений / М. Л. Пятов. – Москва : ООО «1С-Публишинг», 2009. – 268 с.
233. Пятов, М. Л. Управление обязательствами организации / М. Л. Пятов. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 256 с.
234. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан. – Москва : Аудит ; ЮНИТИ, 1998. – 615 с.
235. Рассказова-Николаева, С. А. Управленческий учет: Учебное пособие / С. А. Рассказова-Николаева, С. В. Шебек, Е. А. Николаев. – Санкт-Петербург : Питер, 2013. – 496 с.
236. Рекомендации по учету производства и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции в агроформированиях / В. И. Трухачев, В. А. Пипко, Н. В. Кулиш и др. – Ставрополь : АГРУС, 2007. – 224 с.
237. Ришар, Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятий / Ж. Ришар ; пер. с франц. ; под ред. Л. П. Белых. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.

238. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар ; пер. с фр. ; под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
239. Рогуленко, Т. М. Экономический контроллинг как инструмент оздоровления организаций в системе управленческого учета / Т. М. Рогуленко // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2002. – № 1. – С. 79–82.
240. Рожнова, О. В. Управленческий учет как глобальная учетная наука / О. В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 6. – С. 17–25.
241. Рожнова, О.В. Виртуальная отчетность / О.В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 14. – С. 11-18.
242. Романенко, А. В. По вопросу генезиса учетных систем управленческого учета / А. В. Романенко // Глобальный научный потенциал. – 2012. – № 17. – С. 60–62.
243. Рудановский, А. П. Принципы общественного счетоведения / А. П. Рудановский. – Москва : Печатня С.П. Яковлева, 1913. – 382 с.
244. Рудановский, А. П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета / А. П. Рудановский. – Москва, 1928. – 429 с.
245. Румянцева, Е. Е. Новая экономическая энциклопедия / Е. Е. Румянцева. – 4-е изд. – Москва : ИНФРА-М, 2011. – 882 с.
246. Сажина, М. А. Управление кризисом : учебное пособие / М. А. Сажина. – Москва : ИД «ФОРУМ», ИНФРА-М, 2012. – 256 с.
247. Самедова, Э. Н. О развитии управленческого учета в контексте эволюции учетно-экономической мысли / Э. Н. Самедова, А. В. Глущенко, Р. А. Набиев // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия : Экономика. – 2011. – № 2. – С. 174–181.
248. Санин, М. К. Управленческий учет : учебное пособие / М. К. Санин. – Санкт-Петербург : СПбГУ ИТМО, 2010. – 80 с.
249. Санникова, И. Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? / И. Н. Санникова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4. – С. 25–29.

250. Сапожникова, Н. Г. Корпоративный учет и отчетность: методология и практика: монография / Н. Г. Сапожникова. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2008. – 244 с.
251. Сатубалдин, С. С. Учет производственных затрат в США / С. С. Сатубалдин. – Москва : Финансы и статистика, 1980. – 141 с.
252. Сигидов, Ю. И. Предпосылки возникновения управленческого учета, его сущность и содержание / Ю. И. Сигидов, Н. С. Власова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 6. – С. 56–59.
253. Сидорова, М. И. Управленческий учет и менеджмент: вопросы кросс-функционального взаимодействия / М. И. Сидорова, Е. И. Гордеева // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 35. – С. 2–15.
254. Скоун, Т. Управленческий учет: как его использовать для контроля бизнеса / Т. Скоун ; пер. с англ. ; под ред. Н. Д. Эриашвили. – Москва : Аудит ; ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
255. Слободняк, И. А. Система форматов внутренней бухгалтерской управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2010. – № 4. – С. 32–37.
256. Совершенствование современных методов экспресс-диагностики и аналитических возможностей бюджетирования для предприятий в условиях финансово-экономического кризиса / В. А. Кожин, О. С. Иванова, Т. В. Шагалова, В. Н. Кабанов // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1. – С. 275–285.
257. Соколов, А. А. Проблемы формирования учетной политики / А. А. Соколов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 11. – С. 18–27.
258. Соколов, А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
259. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет и экономический кризис / Я. В. Соколов // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5 : Экономика. – 2009. – № 2. – С. 12–19.
260. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учебное пособие / Я. В. Соколов. – Москва : Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 224 с.

261. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебное пособие для вузов / Я. В. Соколов. – Москва : Аудит ; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
262. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учета : учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 2006. – 288 с.
263. Соколов, Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
264. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
265. Соколов, Я. В. Управленческий учет: как его понимать / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 7. – С. 53–55.
266. Соколов, Я. В. Управленческий учет: миф или реальность? / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – 51-59 с.
267. Соколов, Я. В. Управленческий учет: учебное пособие (Бакалавриат) / Я. В. Соколов ; под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Магистр, 2012. – 428 с.
268. Соколова, Г. Н. Корректировка показателей бухгалтерской отчетности в условиях инфляции / Г. Н. Соколова // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 8. – С. 88–98.
269. Сотникова, Л. В. Бухгалтерский и налоговый учет резервов / Л. В. Сотникова. – Москва : Налоговый вестник, 2005. – 271 с. – (Прил. к журн. «Налоговый вестник». 2005. № 10).
270. Стажкова, М. М. Управленческий учет: краткий курс : учебное пособие для высшей школы / М. М. Стажкова. – Москва : Академический Проект, 2003. – 176 с.
271. Стоун, Д. Бухгалтерский учет и финансовый анализ : подготовительный курс / Д. Стоун, К. Хитчинг ; пер. с англ. Ю. А. Огибина [и др.] ; под общ. ред. Б. С. Лисовика и М. Б. Ярцева. – Санкт-Петербург : Литера плюс, 1994. – 272 с.
272. Стратегический менеджмент / под ред. А. Н. Петрова. – Санкт-Петербург : Питер, 2005. – 496 с.



273. Стрекалова, Н. Д. Концепция бизнес-модели: методология системного анализа / Н. Д. Стрекалова // Известия Российского государственного педагогического университета им. А. И. Герцена. – 2009. – № 92. – С. 95–105.
274. Суворов, А. В. Учет и измерение инфляции. Ч. IV : Инфляция и методы ведения бухгалтерского учета / А. В. Суворов // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – № 2. – С. 16–21.
275. Суйц, В. П. Процессный подход к формированию корпоративной отчетности / В. П. Суйц, А. Н. Хорин // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 6. – С. 57–63.
276. Сухарев, О. С. Управление экономикой. Введение в теорию кризисов и роста / О. С. Сухарев. – Москва : Финансы и статистика, 2012. – 280 с.
277. Тарасова, Т. Ф. Хозрасчетные отношения и их место в системе управления организациями потребительской кооперации / Т. Ф. Тарасова, В. Я. Башкатова // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2013. – № 3 (47). – С. 141–150.
278. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / под ред. Е. А. Мизиковского. – Москва : Юрист, 2001. – 400 с.
279. Ткач, В. И. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг : учеб. пособие / В. И. Ткач, О. И. Гончаренко. – Москва : ИКЦ «Март», – 2004. – 160 с.
280. Ткач, В. И. Управленческий учет: международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – Москва : Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
281. Ткач, В. И. Учет резервной системы предприятия в интерактивных компьютерных сетях / В. И. Ткач, Т. Е. Крохичева // Экономический анализ: теория и практика. – 2003. – № 5. – С. 63-66.
282. Трифилова, А. А. «Открытые инновации» – парадигма современного инновационного менеджмента / А. А. Трифилова // Инновации. – 2008. – № 1. – С. 73–77.
283. Уорд, К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд ; пер. с англ. Е. Осмоловского. – Москва : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 435 с.

284. Управленческий учет / Энтони А. Атkinson, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С. Янг ; пер. с англ. – 3-е изд. – Москва : Издательский дом «Вильямс», 2005. – 874 с.
285. Управленческий учет : учебное пособие / под ред. А. Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – Москва : ФБК-пресс, 2002. – 512 с.
286. Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования : монография / под ред. М. А. Вахрушиной. – Москва : Научные технологии, 2015. – 268 с.
287. Управленческий учет и анализ с практическими примерами : учебное пособие / Л. В. Попова, В. А. Константинов, И. А. Маслова, Е. Ю. Степанова. – Москва : Дело и Сервис, 2006. – 224 с.
288. Управленческий учет производственной деятельности : учебное пособие / В. Э. Керимов, А. А. Епифанов, П. В. Селиванов, М. С. Крятов ; под ред. В. Э. Керимова. – Москва : Изд-во «Экзамен», 2002. – 160 с.
289. Уткин, Э. А. Контроллинг и управление персоналом / Э. А. Уткин, А. А. Музаев, С. Я. Юсупова. – Москва : RichardCashPublishers, 2007. – 264 с.
290. Ушаков, Р. С. Влияние инфляции на финансовую отчетность / Р. С. Ушаков // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 2. – С. 91.
291. Филина, Ф. Н. Анализ и управление рисками после кризиса / Ф. Н. Филина. – Москва : ИД «Гросс-Медиа» ; РОСБУХ, 2012. – 232 с.
292. Финансовый менеджмент : учебник / Д. А. Ендовицкий, Н. Ф. Щербакова, А. Н. Исаенко [и др.] ; под общ. ред. Д. А. Ендовицкого. – Москва : Рид Групп, 2011. – 800 с.
293. Фомченкова, Л. В. Трансформация задач стратегического анализа в условиях организационного развития / Л. В. Фомченкова // Международный научно-исследовательский журнал. – 2016. – № 4-1 (46). – С. 127-129.
294. Фофанов, В. А. Банковский учет и аудит: Учебное пособие / В. А. Фофанов. – Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2011. – 416 с.

295. Хамидуллина, Г. И. Учет резервов под снижение стоимости товарно-материальных ценностей / Г. И. Хамидуллина // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. – 2011. – № 1. – С. 48–55.
296. Хан, Д. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / Д. Хан, Х. Хунгенберг ; под. ред. Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича [и др.] ; пер. с нем. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
297. Хапугина, Л. С. Использование метода activity-based costing при формировании бизнес-модели сельскохозяйственной организации / Л. С. Хапугина // Вестник АПК Ставрополя. – 2014. – № 4 (16). – С. 300–305.
298. Харитонов, Н. А. Контроллинг как инструмент управления организацией / Н. А. Харитонов, Д. С. Медведева // Современная наука. Актуальные проблемы теории и практики. Серия : Экономика и право. – 2012. – № 10. – С. 51–55.
299. Хахонова, Н. Н. Организационно-методические аспекты внедрения в систему учетно-аналитического обеспечения управления коммерческой организации методов, учитывающих влияние инфляции / Н. Н. Хахонова, Р. В. Крутских // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 1. – С. 66–75.
300. Хахонова, Н. Н. Применение механизмов корректировки показателей финансовой отчетности на уровень инфляции в условиях нестабильности отечественной экономики / Н. Н. Хахонова, Р. В. Крутских // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 48 (342). – С. 2–13.
301. Хендриксен, Е. С. Теория бухгалтерского учета / Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
302. Хорнгрен, Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер / под ред. Я. В. Соколова ; пер. с англ. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 416 с.
303. Хоружий, Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л. И. Хоружий. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

304. Хоружий, Л. И. Управленческий учет в сельском хозяйстве : учебник / Л. И. Хоружий. – Москва : Инфра-М, 2016. – 207 с.
305. Цапулина, Ф. Х. Современная концепция управленческого учёта бюджетного учреждения / Ф. Х. Цапулина, О. А. Романова, Н. В. Ильина // Современные проблемы науки и образования. – 2015. – № 1–1. – С. 782.
306. Цветков, В. А. Циклы и кризисы: теоретико-методологический аспект / В. А. Цветков. – Москва ; Санкт-Петербург : Нестор-История, 2013. – 504 с.
307. Чайковская, Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): монография / Л.А. Чайковская. – Москва: Бухгалтерский учет, 2007. – 240 с.
308. Чайковская, Л. А. Учет и контроль в обеспечении экономической безопасности современной организации / Л. А. Чайковская // Экономические и гуманитарные науки. – 2015. – № 2 (277). – С. 75–81.
309. Чая, В. Т. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 18 (99). – С. 12–13.
310. Чая, В. Т. Концептуальные основы развития управленческого учета / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 3. – С. 25–31.
311. Чая, В. Т. Система бюджетирования и управленческая отчетность в агрохолдингах / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 14. – С. 2–21.
312. Чая, В. Т. Этапы развития управленческого учета / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 21. – С. 2-7.
313. Шалаева, Л. В. Основы классификации затрат в системе стратегического управленческого учета / Л. В. Шалаева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 23. – С. 34-45.
314. Шапкин, А. С. Теория риска и моделирование рискованных ситуаций : учебник / А. С. Шапкин В. А. Шапкин. – Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2006. – 880 с.

315. Шароватова, Е. А. Причинно-следственная связь в эволюции развития управленческого учета / Е. А. Шароватова // Учет и статистика. – 2011. – Т. 3, № 23. – С. 34–40.
316. Шеремет, А. Д. Теория управленческого учета / А. Д. Шеремет // Сибирская финансовая школа. – 2011. – № 3. – С. 6–10.
317. Шешукова, Т. Г. История и перспективы развития управленческого учета на предприятии / Т. Г. Шешукова, Д. Г. Красильников // Вестник Пермского университета. Серия : Экономика. – 2010. – № 4. – С. 20–26.
318. Шигаев, А. И. Учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления / А. И. Шигаев. – Казань : Казан. гос. ун-т, 2010. – 244 с.
319. Шимоханская, Т. В. Проблема устойчивого развития социально-экономических систем и хозяйствующих субъектов / Т. В. Шимоханская // Вопросы экономики и права. – 2011. – № 2. – С. 258–265.
320. Широбоков, В. Г. Проблемы становления и развития управленческого учета в России / В. Г. Широбоков, Н. Н. Костева, Л. Н. Бареева // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 1. – С. 62–67.
321. Широкова, Г. В. Жизненный цикл организации: компетенции и российская практика / Г. В. Широкова. – Санкт-Петербург : Высшая школа менеджмента, Издат. Дом Санкт-Петерб. гос. ун-та, 2008. – 480 с.
322. Широкова, Ю. А. Бюджетирование в системе внутрифирменного финансового планирования / Ю. А. Широкова // Современные наукоемкие технологии. Региональное приложение. – 2010. – № 3. – С. 67–73.
323. Шнейдман, Л. З. Рекомендации по переходу на новый план счетов / Л. З. Шнейдман. – Москва : Бухгалтерский учет, 2000. – 96 с.
324. Шпотов, Б. М. «Великая депрессия» в США / Б. М. Шпотов // Экономическая история. – 2009. – № 7. – С. 48–52.
325. Экономика и бизнес. А – Я: Словарь – справочник / Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнз, Б. Мартин ; пер. с англ. К. С. Ткаченко. – Москва : ФАИР-ПРЕСС, 1999. – 624 с.

326. Энтони, Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – Москва : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
327. Юдина, Л. Н. Управленческий учет и контроллинг / Л. Н. Юдина // Финансовый менеджмент. – 2005. – № 1. – С. 81–87.
328. Юрьева, Т. В. Конкурентная политика организации в условиях кризиса : монография / Т. В. Юрьева, А. В. Волжанин, Ц. Чжан. – Москва : Проспект, 2010. – 144 с.
329. Юрьева, Т. В. Типология кризисов : важнейшая предпосылка обеспечения непрерывности бизнеса / Т. В. Юрьева // Экономические науки. – 2008. – № 45. – С. 247-250
330. Юсупова, С. Я. Контроллинг в системе управленческого учета / С. Я. Юсупова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 10. – С. 64–66.
331. Юхименко-Назарук, И. А. Позитивная теория бухгалтерского учета: история возникновения и современное состояние / И. А. Юхименко-Назарук // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 4 (298). – С. 43–49.
332. Akhmetshin, E. M. New requirements to the control of the maintenance of accounting records of the company in the conditions of the economic insecurity / E. M. Akhmetshin, E. A. Osadchy // International Business Management. – 2015. – № 9 (5). – P. 895–902.
333. Barth, M. E. International accounting standards and accounting quality / M. E. Barth, W. R. Landsman, M. H. Lang // Journal of Accounting Research. – 2008. – № 46 (3). – P. 467–498.
334. Boyns, T. History of Management Accounting: the British Experience / T. Boyns, R. A. Edwards. – New York : Routledge, 2013. – P. 350
335. Burns, J. Conceptualizing management accounting change: An institutional framework / J. Burns, R. W. Scapens // Management Accounting Research. – 2000. – № 11 (1). – P. 3–25.
336. Butler, S. A. Individual differences in managerial accounting judgments and decision making / S. A. Butler, D. Ghosh // British Accounting Review. – 2015. Vol. 47, № 1. – P. 33–45.

337. Chesbrough, H. *Open Business Models: How to Thrive in the New Innovation Landscape* / H. Chesbrough. – Massachusetts, 2006.
338. Chesbrough, H. *Open Innovation. The New Imperative for Creating and Profit ing from Technology* / H. Chesbrough. – Massachusetts, 2003. – 227 p.
339. Davis-Friday, P. Y. Inflation accounting and 20-F disclosures: Evidence from Mexico / P. Y. Davis-Friday, J. M. Rivera // *Accounting Horizons*. – 2000. – № 14 (2). – P. 113–135.
340. Davison, J. *Visualising accounting: An interdisciplinary review and synthesis* / J. Davison // *Accounting and Business Research*. – 2015. – Vol. 45, № 2. – P. 121–165.
341. Deming, W. *Edwards Some Theory of Sampling* / W. Deming. – Dover Publications, 1966. – P. 602.
342. Drury, C. *Management and Cost Accounting* / C. Drury. – London : Cengage Learning, 2008. – P. 816.
343. Ezzamel, M. *Manufacturing shareholder value: The role of accounting in organizational transformation* / M. Ezzamel, H. Willmott, F. Worthington // *Accounting, Organizations and Society*. – 2008. – № 33 (2–3). – P. 107–140.
344. Fields, T. D. *Vincent Empirical research on accounting choice* / T. D. Fields, T. Z. Lys, L. Vincent // *Journal of Accounting and Economics*. – 2001. – № 31 (1–3). – P. 255–307.
345. Fischer, S. *The role of macroeconomic factors in growth* / Fischer, S. // *Journal of Monetary Economics*. – 1993. – № 32 (3). – P. 485–512.
346. Hines, R. D. *Financial accounting: In communicating reality, we construct reality* / R. D. Hines // *Accounting, Organizations and Society*. – 1988. – № 13 (3). – P. 251–261.
347. Hopwood, A. G. *The archeology of accounting systems* / A. G. Hopwood // *Accounting, Organizations and Society*. – 1987. – № 12 (3). – P. 207–234.
348. Horngren, C. T. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* / C. T. Horngren, S. M. Datar, G. Foster. – New Jersey : Prentice Hall, 2003. – P. 896

349. Horngren, C. T. Management accounting: this century and beyond / C. T. Horngren. // *Management Accounting Research* Vol. 6, Issue 3, September 1995, P. – 281-286
350. Kaplan, R. S. The balanced scorecard--measures that drive performance / R. S. Kaplan, D. P. Norton // *Harvard Business Review*. – 1992. – № 70 (1). – P. 71–79.
351. Kharlamova, O. Crisis «markers» in the controlling system of IFRS-reporting preparation / O. Kharlamova // *Economic Annals-XXI*. – 2015. – № 3–4 (2). – P. 71–74.
352. Konchitchki, Y. Inflation and nominal financial reporting: Implications for performance and stock prices / Y. Konchitchki // *Accounting Review*. – 2011. – № 86 (3). – P. 1045–1085.
353. Küpper, H.-U. Twentieth century accounting research in the German language area / H.-U. Küpper, R. Mattessich // *Accounting, Business and Financial History*. – 2005. – № 15 (3). – P. 345–410.
354. Magretta, J. Why business models matter / J. Magretta. – *Harvard business review*. – 2002. – Vol. 80, № 5. – P. 86–92, 133.
355. Mattessich, R. On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? / R. Mattessich // *Accounting, business and financial history*. – 1992. – Vol. 2, N 2. – P. 181–198.
356. Mozes, H. A framework for normative accounting research / H. A Mozes // *Journal of Accounting Literature*. – 1992. – Vol. 11. – P. 93–104.
357. Nagar, V. Accounting for Crises / V. Nagar, Yu. Gwen // *American Economic Journal. Macroeconomics*. – 2014. – № 6 (3). – P. 184–213.
358. Otley, D. T. The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis / D. T. Otley // *Accounting, Organizations and Society*. – 1980. – № 5 (4). – P. 413–428.
359. Prochniak, M. The impact of the financial system on economic growth in the context of the global crisis: empirical evidence for the EU and OECD countries / M. Prochniak, K. Wasiak // *Empirica*. – 2016. – P. 1–43.



360. Roberts, J. Accounting systems and systems of accountability - understanding accounting practices in their organisational contexts / J. Roberts, R. Scapens // *Accounting, Organizations and Society*. – 1985. – № 10 (4). – P. 443–456.
361. Robson, K. Inflation accounting and action at a distance: The sandilands episode / K. Robson // *Accounting, Organizations and Society*. – 1994. – № 19 (1). – P. 45–82.
362. Schleicher, T. Are interim management statements redundant / T. Schleicher, M. Walker // *Accounting and Business Research*. – 2015. – № 45 (2). – P. 229–255.
363. Shewhart, W. A. Statistical method from the viewpoint of quality control / W.A. Shewhart. – Washington : The Graduate School, the Department of Agriculture, 1939. – P. 155.
364. Shirokova, G. Entrepreneurial Orientation of Russian Firms: the Role of External Environment / G. Shirokova, K. Bogatyreva, T. Beliaeva // *Foresight and STI Governance*. – 2015. – Vol. 9, № 3. – P. 6–25.
365. Smith, J. A. Organisational change, outsourcing and the impact on management accounting / J. A. Smith, J. Morris, M. Ezzamel // *British Accounting Review*. – 2005. – Vol. 37, № 4. – P. 415–441.
366. Watts, R. L. Positive accounting theory: e ten year perspective / R. L. Watts, J. L. Zimmerman // *The Accounting Review Standards*. – 1990. – Vol. 65, № 1. – P. 131–156.
367. Watts, R. L. Towards a positive theory of the determination of accounting standards / R. L. Watts // *The Accounting Review*. – 1978. – Vol. 53, № 1. – P. 112–134.
368. Yakubiv, V. Accounting and analytical methods of diagnostics improvement for enterprises' organizational development / V. Yakubiv // *Economic Annals-XXI*. – 2015. – № 3–4 (1). – P. 68–71.

# Приложения

Таблица

Результаты историко-логического анализа генезиса управленческого учета в трудах отечественных ученых

№ п/п	Автор / источник	Исторический период	Имманентные характеристики соответствующего этапа	Особенности авторского подхода. Основные идеи в контексте эволюции управленческого учета (УУ)
1	2	3	4	5
1	Булгакова С.В. [47]	<b>1. Формирование предпосылок возникновения управленческого учета – 6 этапов</b>		Выделены ретроспективные и перспективные этапы развития управленческого учета (УУ), а также предпосылки и условия его возникновения в мире, исследованные в рамках общепризнанных исторических эпох. Отмечено несоответствие периодизации развития УУ в России с общемировой тенденцией. Установлена внутренняя логика и закономерности его развития. Идентифицирован ряд условий стимулирующих возникновение, распространение и применение УУ в практике функционирования отечественных компаний. Отмечено, что «основу общетеоретической концепции, определившей зарождение УУ составляют неоклассическая экономическая теория, в сочетании с философией позитивизма, классические и неоклассические школы научного управления» [47].
		9-6 тыс. лет до н.э.	Первобытнообщинный мир.	
		5 тыс. лет до н.э. – 500-е гг. до н.э.	Древний мир.	
		500-е гг. до н.э. – 476 г. Н.э.	Античность.	
		476 – 1492 гг.	Средневековье.	
		1492 – 1750 гг.	Новое время.	
		1750 – 1920 гг.	Промышленный период.	
		<b>2. Становление и развитие управленческого учета и его методологии – 3 этапа</b>		
		1920 г. – по н.в.	Современный этап экономического развития.	
		1920 – 1950 гг.	Разработка специфических приемов, методов управленческого учета, формирование его целей.	
		1950 – 1990 гг.	Развитие традиционных систем управленческого учета.	
		1990 г. – по н.в.	Развитие инновационных систем управленческого учета.	
		<b>3. Развитие управленческого учета в России</b>		
1990 – 2005 / 2010 гг.	Систематизация знаний по управленческому учету (Теоретическое обоснование управленческого учета; синхронизация инструментария с международным опытом).			
2010 г. И далее	Широкое распространение управленческого учета.			

1	2	3	4	5
2.	Чая В.Т., Чупахина Н.И. [312]	<b>Развитие управленческого учета в России – 6 этапов</b>		В контексте изучения эволюции УУ в России, выделен ряд особенностей и недостатков учетных систем советского периода: коллективизм, как важнейший фактор, воздействующий на учетные теории; системообразующая роль производственного счетоводства; нормативный учет, использовавшийся как метод калькулирования, а не контроля и регулирования затрат; насаждавшиеся принципы хозрасчета, не приводившие к ликвидации убыточных хозяйств; низкая релевантность аналитических действий и др.
		1. 1917 – 1920 гг.	Внедрение теории нового учета – экономического, результаты которого консолидировались в главке, оценивающим работу каждого предприятия, сопоставляя его с подобными. На предприятии оставался только технический учет. Внедрение новых систем учета привело к развалу системы традиционного бухгалтерского учета в России.	
		2. 1923 – 1929 гг. – НЭП	Возрождение хозяйства в его наиболее эффективных формах, возвращение традиционных аналитических форм.	
		3. 1930 – 1953 гг.	Развитие производственного учета, создание системы нормативного учета.	
		4. 1953 – 1970 гг.	Развитие калькуляционного учета введение нормативного метода учета затрат в промышленности.	
		5. 1970 – 1980 гг.	Массовый переход на нормативный метод учета затрат.	
3.	Самедова Э.Н., Глуценко А.В., Набиев Р.А. [247]	1. 4000 лет до н. э. – XIII в. н. э.	<i>Инвентарный.</i> Учет ориентирован на регистрацию фактов хозяйственной жизни. Целью является опись ценностей и обеспечение их сохранности.	Отмечена управленческая нагрузка бухгалтерского учета в разные периоды его развития [247, с. 177]. В каждом из них выделены соответствующие данному этапу аспекты развития экономических отношений, трансформационные процессы в учете и изменение целей учета. Авторы отмечают воздействие факторов внешней среды предприятия на инструментарий УУ, выделяя понятие «стратегическая неожиданность», воздействующая на фирму наряду с «общественным воздействием на рыночное поведение фирмы», что в конечном итоге приводит к усилению прогностической функции учета.
		2. XIII в. н. э. – 1850 гг.	<i>Классический.</i> Происходит зарождение УУ. Целью является учет финансовых результатов и обособленный учет активов.	
		3. 1850 – 1950 гг.	<i>Промышленный.</i> Появляются новые виды оценки. Возникает калькуляционный учет и бюджетирование. Целью является анализ хозяйственной деятельности, управление производством, контроль затрат.	
		4. 1950 – 1980 гг.	<i>Постиндустриальный.</i> Формирование международных стандартов учета. Расширение состава учетных объектов. Целью учета становится формирование информации для разных групп пользователей.	
		5. с 1980 г.	<i>Современный.</i> На фоне нарастающей неустойчивости внешней среды происходит ориентация на внешнее окружение фирмы, выделение нефинансовых показателей, усложнение учетных объектов, окончательное обособление УУ. Целью учета становится оценка внутренних и внешних возможностей.	

1	2	3	4	5
4.	Шароватова Е.А. [315]	до 1965 г.	Преобладание производственного учета и его вариаций, эволюция калькуляционной концепции.	Отмечается влияние кризиса 1998 года на трансформацию инструментария УУ, в результате которой произошла окончательная демаркация управленческого учета от финансового. Выделены факторы, препятствующие переходу к следующему этапу развития УУ: «в управленческом учете не получил массового применения системный учет издержек в разрезе центров ответственности в силу смешанного подхода к сущности учетно-управленческой категории «центр ответственности»; интегрированный (а не автономный) вариант взаимосвязи финансового и УУ; недостаточное внимание инструментария УУ к капитализируемым активам; отсутствие амортизационных отчислений в качестве объекта в системе УУ» [с. 39-40].
		1965 – 1974 гг.	Деградация учета основанного на частной собственности, поиск социалистических форм учета. Адаптация новой формы производственного учета – оперативного. Установка на децентрализацию системы учета с замкнутым циклом учетных операций. Бригады, работающие в условиях подряда, как объект внесистемного производственного учета (аналог центра затрат).	
		1974 – 1992 гг.	Развитие аналитического учета затрат и результатов. Распространение различного рода калькулируемых единиц. Использование подетального, нормативного, позаказного, попердельного методов учета затрат.	
		1992 – 2000 гг.	Перестройка управления экономикой и переход на всех уровнях от административных подходов управления к экономическим. Усиление информационных связей между оперативным, бухгалтерским и статистическим учетом. Трактовка калькуляции как рыночной категории.	
		С 2000 г. по н.в.	Окончательная демаркация УУ от бухгалтерского за счет параллельного ведения двух блоков затратных счетов после введения нового плана счетов. Более широкое применение потенциала маржинального дохода. Создание экспертно-консультационного совета по вопросам УУ при Минэкономразвития и торговли.	
5.	Кислая И.А. [129]	первый этап – до 1985 г.	Использование калькуляционной технологии в качестве базового приема учета производственных затрат. Достижением является развитие позаказного, попроцессного и попердельного методов учета затрат. Отдельные приемы УУ использовались в рамках производственного. В условиях стабильных цен и отсутствия инфляции получил развитие нормативный метод учета затрат.	Выделен ключевой набор инструментов УУ на каждом из рассмотренных этапов развития, что позволяет проследить эволюцию учетных приемов. При этом важнейшей вехой в эволюции УУ в России называется принятие нового плана счетов: «лишь после выхода плана счетов 2000 г. действительно существенным образом изменились инструменты учета производственных затрат» [с. 9].
		Второй этап – 1985 – 2000 гг.	Ускорение процессов дифференциации приемов формирования бухгалтерской и управленческой отчетности, однако, УУ на данный момент не является полноценно сформировавшимся системным учетным направлением, ввиду существенных противоречий между рыночной инфраструктурой и регламентностью учета.	

1	2	3	4	5
5.	Кислая И.А. [129]	Третий этап – после 2000 г. по н.в.	Выделение налогового учета в самостоятельную подсистему бухгалтерского учета, а также принятие нового плана счетов, что дает существенный толчок для развития инструментария управленческого учета.	Отмечено, что единое учетное пространство на втором этапе являлось сдерживающим фактором для развития УУ.
6.	Шеремет А.Д. [316]	с первобытнообщинного строя до XIII в.	Период простого хозяйственного учета, который использовал всю имеющуюся информацию для управления хозяйственной деятельностью.	Отмечено, что «Бухгалтерский учет был на всех этапах своего развития именно управленческим учетом» [с. 8]. В этом контексте автор отмечает, что к середине XX века именно бухгалтерский учет выделился из УУ. «Если финансовый учет описывает хозяйственные операции, то главная задача управленческого учета – предвидеть последствия текущих и будущих операций» [с. 8]. В процессе рассмотрения этапов эволюции УУ на каждом из них выделяется степень развития аналитичности учета. УУ рассматривается в неразрывной связи с экономическим анализом, причем, чем более поздний период рассматривается, тем теснее эта связь.
		С XIII по XV в.	Возникновение и развитие товарно-денежных отношений, рождение двойной записи и бухгалтерского учета	
		С XVI по XX в.	Бухгалтерский учет совершенствуется как наука и практическая деятельность. Выделяется контроль затрат. Введение в учет анализа как органической части бухгалтерии (И.Ф. Шер)	
		первая половина XX в.	Формируются системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, что в последствии стимулирует развитие производственного учета. Внедряется «стандарт-кост», «директ-костинг» учет по центрам ответственности.	
		1950-е – 1990-е гг.	В условиях глобализации мировой экономики, развития рыночных отношений, формирования стандартной отчетности для внешних пользователей происходит окончательное выделение УУ. Применение новых инструментов бухгалтерского анализа. Повышается аналитичность учета.	
С 1990 гг. по н.в.	УУ опирается на любую информацию, полезную для принятия тех или иных решений.			
7.	Чупахина Н.И. [1]	До новой эры	Возникновение производства, вызвавшее необходимость его учета и ориентацию на эффективность и рост.	«Возникновение производственного процесса и необходимость совершенствования его эффективности» [с. 12] способствовало зарождению УУ. Промышленное развитие стимулировало изменение его элементов. Главным вектором дальнейшего
		Новая эра	Объективная потребность в учете для измерения финансового результата.	
		Промышленный этап	Предпосылкой развития УУ явилась объективная потребность в анализе себестоимости, прибыли и рентабельности с целью оценки экономического эффекта деятельности.	

<sup>1</sup>Чупахина Н.И. Методология управленческого учета в агрохолдингах: Автореф. дис. д-ра экон. наук: 08.00.12 – Москва, 2010. – 47 с.

1	2	3	4	5
7.	Чупахина Н.И. [ <sup>1</sup> ]	Сегодняшний период	Развитие системы комплексного УУ в условиях воздействия глобализации, конкуренции, компьютеризации, развития ИТ, специализации, аутсорсинга, бенчмаркинга.	развития УУ автор считает поиск и удовлетворение основных информационных потребностей управления
8.	Вахрушина М.А. [67]	1917 – 1922 гг.	<i>Формирование основ хозрасчетных отношений.</i> На этом этапе происходит централизация управления отраслями в пользу главков. Уровень хозяйственной самостоятельности предприятий минимальный. Происходит изъятие из учета денежного измерителя. Отменен принцип коммерческой тайны. С введением Госплана на бухгалтерский учет была возложена задача формирования информации для принятия решений на макроуровне, что противоречило принципам УУ, ориентированного на принятие решений на микроуровне. В целом в этом периоде натуральный учет и отчетность находились в удручающем состоянии.	Особенность подхода заключается в том, что развитие УУ рассматривается в контексте эволюции форм хозяйствования. Автором идентифицированы отдельные учетные принципы, свойственные рыночной экономике и механизмам УУ, которые были нивелированы или отменены в социалистический период развития. В этом контексте особого внимания заслуживает периодизация процесса свертыwania организационно-методических подходов к учету, свойственных УУ, которая указывает на смену принципов учета на разных этапах развития хозяйственного механизма. Рассмотрение генезиса хозяйственного механизма позволило идентифицировать основные элементы современного инструментария УУ на каждом из этапов развития хозяйственного расчета предприятия, сменившегося вначале внутрипроизводственным хозрасчетом, а после 90-х годов внутрифирменным расчетом. Таким образом, произведена оценка вклада в зарождение основ УУ различных форм хозяйственного механизма. Сделан вывод о том, что информационной основой
		1923 – 1929 гг.	<i>Становление коммерческого расчета.</i> На смену главкам приходят тресты, внутри которых предприятия также были лишены хозяйственной самостоятельности. В этот период происходит деление учета на синтетический и аналитический, а позже переход на промфинплан. Происходит деление бухгалтерии на контрольно-учетное направление и плано-аналитическое.	
		1930 – 1931 гг.	<i>Переход от коммерческого к прямому плано-хозяйственному хозрасчету.</i> Бухгалтерский учет превращается в средство контроля за реализацией народнохозяйственного плана, а его управленческие функции постепенно упраздняются. Финансовая и производственная бухгалтерия интегрируются в единую систему.	
		1932 – 1964 гг.	<i>Укрепление прямого плано-хозяйственного хозрасчета.</i> Наблюдается активное применение нормативного метода. Разработанная в 30-х годах система калькулирования стала практически невостребованной. Оперативный учет восполнял недостатки бухгалтерского.	
		1965 – 1990 гг.	<i>Внедрение полного хозрасчета.</i> Логическое единство учета и планирования было нарушено, т.к. планы строились расчетным путем, не опираясь на данные учета. Роль калькулирования в управлении производством снижалась. Наблюдалась явная перегруженность отчетности.	

<sup>1</sup>Чупахина Н.И. Методология управленческого учета в агрохолдингах: Автореф. дис. д-ра экон. наук: 08.00.12 – Москва, 2010. – 47 с.

1	2	3	4	5
8.	Вахрушина М.А. [67]	с 1991-до середины 1990-х гг.	<i>Становление коммерческого расчета.</i> Возникновение и стремительное развитие кооперативного движения стимулировало необходимость реформирования учета.	внутрифирменного управления переходной экономики становится УУ [с. 37]. Однако в период плановой экономики бух. учет так и не занял достойного места в системе управления.
		С середины 1990-х гг. по н.в.	<i>Укрепление и развитие коммерческого расчета.</i> Реформирование бух. учета в соответствии с международными стандартами.	
9	Вахрушева О.Б. [59]	До 1950 года	Основное внимание уделялось определению затрат для целей исчисления прибыли и контроля. Использование бюджетирования и калькуляционных методов.	Эволюция УУ рассматривается в контексте генезиса его инструментария в различных исторических периодах. Отмечается, что в США появление УУ связано с развитием акционерной формы бизнеса, которая потребовала принципиально новой информации для принятия решений относительно инвестирования средств. На последнем этапе выделяется инструментарий стратегического УУ.
		1950 – 1965 гг.	Подготовка информации для управления и контроля с использованием ситуационного анализа и учета ответственности. Происходит развитие калькуляционной системы «директ-костинг»	
		1965 – 1985 гг.	Получают популярность разработки в области использования ресурсов в бизнес-процессах. Развивается анализ эффективности бизнес-процессов.	
		С 1985 г.	Совершенствование учетных технологий, методов «АВ-костинг», «таргет-костинг», Total Quality Management (TQM), бенчмаркинга, калькулирования себестоимости по последней операции и др.	
10	Соколов Я.В, [262]	4000 г. до н.э. – 500 г. н.э.	Этап, называемый натуралистическим, характеризующийся желанием отражения в учете того, что видно бухгалтеру, то есть факта хозяйственной жизни (факт какого-либо события или действия)	Этапы рассматриваются в качестве периодов методологического становления бухгалтерского учета (БУ) как самостоятельной науки. Из отечественных авторов представил наиболее полную и систематизированную периодизацию развития БУ. Раскрыта динамика происходящих процессов при становлении БУ и описаны их закономерности, идентифицированы внутренние связи и разрывы в развитии БУ, выделен порядок становления бухгалтерских методов и ключевых категорий. Проведен обзор уже решенных и требующих дальнейшего решения проблем. Систематизация генезиса БУ облегчило понимание практических задач развития науки и в целом повысило престиж профессии
		500 г. до н.э. – 1300г.	Стоимостный период (деньги в качестве меры стоимости)	
		1300 г. – 1850 г.	Диграфический период – появляется двойная (диграфическая) бухгалтерия, а также счета для выявления финансового результата и изменения капитала	
		1850 г. – 1900 г.	Теоретико-практический. В этот период развивается диграфический учет, классификация счетов, распространяются различные формы счетоводства, возникают новые условные категории и понятия (себестоимость, баланс, прибыль и др.)	
		1900 г. – 1950 г.	Научный. Закладываются методологические основы бухгалтерского учета как науки (счетоведение), формируется и обосновывается ее концептуально-теоретический базис, в частности категориальный аппарат, возникает теория калькулирования себестоимости продукции	
		С 1950 г. по н.в.	Современный. Развивается динамическая и статическая трактовка баланса, зарождается УУ, возникают МСФО	



Концептуально-методологические и экономические предпосылки зарождения управленческого учета, стратегического управления, учета и анализа

Автор / источник	Концептуальные и методические	Экономические
	УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ	
1	2	3
1. Вахрушина М.А. [60, с. 3-4]	Попытка Г. Эмерсона выделить учет издержек производства в самостоятельное направление учетной работы; учреждение Дж. Ли Никольсоном в США национальной ассоциации бухгалтеров-производственников (октябрь 1919 г.); Подготовка дипломированных бухгалтеров-аналитиков. <sup>1</sup>	Выделение из общей бухгалтерской службы калькуляционной (управленческой) бухгалтерии, ввиду расширения производства, роста его концентрации, централизации капитала, образования крупных компаний и необходимости сохранения коммерческой тайны.
2. Карпова Т.П. [118, с. 8-9]	Концентрация капитала, внешняя и внутренняя конкуренция, инфляция, рост объемов производственных издержек, создание и функционирование транснациональных компаний.	
3. Кондраков Н.П. [141, с. 283-284]	Применение основных функций управления в системе производственного учета. Разработка программы подготовки бухгалтеров-аналитиков (1972 г.).	Создание и функционирование ТНК, усиление концентрации капитала, внутренняя и внешняя конкуренция, кооперирование и комбинирование производства и др.
4. Булгакова С.В. [47, с. 67] [45, с. 7-12]	Неоклассическая экономическая теория, как общетеоретический базис управленческого учета, классические и неоклассические школы научного управления. В России – государство – как безусловный авторитет, подтверждающий эффект от применения системы управленческого учета. Усиление управленческой направленности учета, появление феномена амортизации применительно к учету производства, выдвижение учета затрат в центральную учетно-практическую проблему.	Особенности социально-экономического развития. В США – «великая депрессия» 1930-х годов, международная конкуренция, бизнес потребности ТНК. В ФРГ и Франции – трансферт технологий управленческого учета после второй мировой войны. Расширение производства, концентрация и централизация капитала, образование крупных компаний, международная конкуренция.
5. Хоружий Л.И. [303, с. 58-66]	Постоянный поиск путей снижения себестоимости и увеличения производительности. Динамично изменяющиеся (под воздействием экономических и правовых внутрифирменных отношений, микро- и макроокружения) цели пользователей учетной информации.	Рост масштабов и концентрации производства, появление огромных предприятий с дорогостоящим оборудованием и новыми технологическими процессами, что требовало новых схем учета, наблюдения, управления.

<sup>1</sup> Американская ассоциация бухгалтеров 1972 г.

1	2	3
6. Вахрушева О.Б. [59, с. 6-9]	Развитие корпоративной формы организации бизнеса, развитие технических средств обработки данных	Усложнение структуры бизнеса, возникновение новых структурных подразделений [с. 112 – 113]
7. Сформулировано на основе работ следующих авторов: Глущенко А.В., Лева О.В., Красова О.С.	Необходимость сохранения коммерческой тайны, потребовавшая выделения калькуляционного учета, явственная необходимость в прогнозной информации [80, с. 171]; высокая доля косвенных расходов и необходимость выработки оптимальной методики их распределения, использование показателя величины прибыли на инвестированный капитал (ROI: Return on controllable investment) как меры коммерческого успеха [162, с. 16-17]. Изменение качественного состава собственников в условиях развития акционерной формы организации бизнеса, повышение требований к информации. Произошло постепенное изменение целевых установок собственников, которые стремились не к максимизации прибыли, а к увеличению капитализации путем биржевых спекуляций [152].	Рост необходимости анализа окружающей экономической среды и повышения конкурентоспособности [80, с. 172]; «Возникновение управляющих, иерархичных предприятий, возникновение и бурный рост железных дорог в середине XIX столетия»; побуждение многопрофильных корпораций к эффективному управлению внутренним капиталом и рынком труда, мотивация и оценка выполнения обязательств менеджеров [162, с. 16]. Требование к повышению оперативности учета в первой четверти XX века сузили спектр объектов учета, главными из которых стали доходы и расходы, что обусловило развитие производственного учета [152].
<b>КОНТРОЛЛИНГ</b>		
Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г.	Необходимость в системной интеграции различных аспектов управления бизнес-процессами в организационной системе; децентрализация управления как следствие выхода из кризисного состояния и последующее внедрение систем координации деятельности корпораций. В процессе эволюции изменения требований пользователей к вырабатываемой информации и генезис управленческих технологий привели к разделению контроллинга на оперативный и стратегический [144].	Великая экономическая депрессия 30-х годов, а также волна банкротств в Европейских странах 1970-х-1980х гг. Изменение в окружающем предприятии мире, профессиональная переориентация предпринимательского мышления и действий (появление центров прибыли, неплатежеспособность компаний, что потребовало привлечения специалистов, способных критически оценить действия руководителей организации) [144, с. 14-18].
<b>СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УЧЕТ (СУ)</b>		
Сформулировано на основе работ следующих авторов: Богатая И.Н., Райан Б., Ткач В.И., Сидорова М.И.	<p>Трансформация производственного стереотипа управления, основанного на оценке текущих позиций фирмы и прогнозировании будущих тенденций на основе имеющегося опыта, в перспективный стереотип, ориентированный на создание будущей позиции фирмы на рынке.</p> <p>Развитие СУ неразрывно связано с эволюцией УУ и стратегического менеджмента. Его отличительными признаками являются: ориентация на информационные потоки о факторах макросреды, которые формируются не только в учетной системе, но и в маркетинге и оценке рисков [39]. В СУ пересекаются различные финансовые функции. СУ – это определенный способ отражения финансовых и учетных проблем [234]. Объектами СУ являются ситуационные блоки центров ответственности, сегментов деятельности, управленческого учета [279]. Особое место в СУ занимает мониторинг внешней среды. К факторам самоидентификации СУ также относят разрастающуюся и усложняющуюся структуру фирм (стратегические альянсы, аутсорсинг и др.) [253].</p>	В системе управленческого учета в процессе эволюции управленческих задач и повышения интенсивности экономических процессов, предприятие рассматривается как активно воздействующий на среду субъект.

1	2	3
<b>СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ И СТРАТЕГИЧЕСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ</b>		
7. Фомченкова Л.В. [ <sup>1</sup> , с. 19-29]	Необходимость мониторинга внешней среды, сильных и слабых сторон деятельности предприятия с целью выявления взаимосвязей между организацией и ее средой. Фокусирование на необходимости эффективного использования ресурсов для реализации организационных компетенций с целью поддержания конкурентных преимуществ. Необходимость преодоления статичности методов стратегического анализа.	Рост нестабильности внешних условий бизнеса в условиях обострения конкуренции. Влияние особенностей «новой (инновационной) экономики». Учет фактора времени в условиях турбулентности внешней деловой среды. Учет динамических аспектов анализа, раскрывающих трансформацию внутренних и внешних факторов деятельности организации во времени.
8. Петров А.Н. [с. 10-13]	<p>Рассмотрение фирмы как открытой системы и распространение системы планирования не только во внутреннюю среду организации, но и во внешнюю.</p> <p>В ответ на кризисные процессы 1930-х годов, к 1950 году сформировалась концепция долгосрочного планирования, которая позже была трансформирована в стратегию целевого планирования, а рефлексией кризисных процессов 1970-х годов следует считать концепцию стратегического менеджмента (И.Ансоффа) [там же с. 12]</p>	Повышение конкуренции и динамизма внешней среды, циклические процессы в экономике [272, с. 10-13];

<sup>1</sup> Фомченкова Л.В. Динамическая концепция стратегического анализа организационно-экономического развития промышленного предприятия: дис. докт. экон. наук.: 08.00.12, 08.00.05: защищена 27.06.2014. – Орел., 2014. – 296 с.

Приложение 3  
Таблица

Результаты системно-хронологического анализа генезиса учетных систем в контексте влияния кризисных процессов в экономике

Наименование кризиса	Имманентные черты кризиса	Недостатки в функционировании экономических субъектов прямо или косвенно вызвавшие кризис	Влияние кризиса на учетные системы		Экономические итоги
			Концептуальный / организационный / методологический аспект <sup>1</sup>	Инструментарно-методический аспект <sup>2</sup>	
1	2	3	4	5	6
<b>1. Первый мировой экономический кризис (1857-1858 гг.)<sup>3</sup></b>	Кризис охарактеризовался банкротством фермеров в США, вызванным падением цен на зерно, затем через финансовый сектор он распространился в Европе. Наблюдался высокий ценовой диспаритет между отраслями, а также противоречия между производителями и биржевыми спекулянтами	Кризис ликвидности банковской системы, привел к волне банкротств в США и Европе. В результате кризиса пострадали железнодорожные компании, акции которых пользовались особым спросом. Наблюдалось противоречия между дебиторами и кредиторами	Все большее внимание уделяется учету затрат и методике калькулирования себестоимости. Создается Академия счетоводов в Болонье (1860 г.), Милане (1869), Коллегия счетоводов в Комо (1886 г.), в Риме (1885 г.), в Турине (1894 г.), Флоренции (1879 г.) в Милане (1881), Академическое общество счетоводов в Франции и Бельгии (развитие теории счетной идеи). В 1884 г. в Италии, в 1962 г. – во Франции принят закон о государственном счетоводстве, предписывавший ведение учета государственных расходов, доходов и имущества [23]	Возникновение промышленного (производственного) учета. Распространение системы планирования и контроля. Создание предпосылок для распространения аналитического учета [280, с. 5-15]. Первое использование (1880 г.) системы контроллинга (Создана система «Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System» (США) как инструмента решения финансово-экономических задач предприятия для управления финансовыми вложениями и основным капиталом [144]	В Англии необеспеченная эмиссия позволила выйти из кризиса и способствовала экономическому росту. Был подтвержден высокий кризисный потенциал в акционировании и кредитовании
<b>2. Длинная депрессия (1873-1896 гг.)</b>	Кризис начался с банкротства застройщиков на рынке недвижимости Германии и Австро-Венгрии, что вызвало биржевую панику в Европе и США	Спекуляции на акциях железнодорожных компаний и стоимости земельных участков. Рыночная капитализация компаний превысила их реальную стоимость			Создание крупных корпораций, ставших позже монополистами, часть из которых существует и сегодня. Первые попытки борьбы с финансовыми пирамидами
<b>3. Великая Депрессия (1929-1933 гг.)</b>	Обвал фондового рынка в 1929 году. Стагнация толковалась как циклический кризис перепроизводства, проявившийся в снижении	Слабая стандартизация учета и отчетности, отсутствие единообразия в методах начисления амортизации, которая	В начале XX века большое внимание уделяется менеджменту в области операций слияния, поглощения и дробления фирм. По итогам	В период депрессии внимание уделяется повышению ликвидности, проблематике банкротства и реструктуризации. По итогам	Был проведен ряд реформ банковского сектора и фондового рынка, способствовавших повышению

<sup>1</sup> Рассматривается в контексте влияния кризиса на выделение управленческого учета как самостоятельного направления и дальнейшее его развитие

<sup>2</sup> Рассматривается с точки зрения создания новых и совершенствования имеющихся инструментов управленческого учета

<sup>3</sup> В литературе данный кризис получил название «любимый кризис Маркса»

1	2	3	4	5	6
<p><b>3. Великая Депрессия (1929-1933 гг.)</b></p>	<p>темпов экономического роста, а затем и в мощнейшем падении производства, при этом наблюдался высокий уровень безработицы и недогрузка производственных мощностей на фоне обвала фондового рынка. Стагнация экономики сопровождалась дефляционными процессами. Большую роль сыграли спекуляции на фондовом рынке и рынке недвижимости. В качестве одной из причин кризиса также называют монетарную политику макрорегулятора, роль которого выполняла Федеральная резервная система США (ФРС).</p>	<p>существенно завышалась, а также в способах оценки материалов при списании в производство. Оценка запасов по себестоимости (во что обошлась вещь собственнику). Наблюдался разрыв между реальной стоимостью актива и пассива, поскольку дефляция снижала номинальные поступления от активов, а обязательства, зафиксированные в долговых контрактах, оставались неизменными («Эффект И. Фишера»). До кризиса господствовали идеи управления затратами с целью повышения эффективности деятельности, но в результате кризиса они трансформировались в идею управления экономическим субъектом в целом, вместе с тем внимание к себестоимости усилилось.</p>	<p>кризиса произошла первая попытка унификации учета и отчетности<sup>1</sup>. Конечной целью реформ в ответ на кризис 1929 года была разработка единой концепции учета, которой до этого не существовало. В 1931 году в США основана профессиональная организация контроллеров<sup>2</sup>. В 1934 году была создана комиссия по ценным бумагам и биржам и введена обязательная публичная отчетность акционерных обществ. В 1936 г. создаются первые стандарты учета (В.Э. Паттон). В 1962 году происходит провозглашение появления управленческого учета, а в 1972 году он закрепляется официально. В 1973 году создается Совет по разработке стандартов финансового учета (FASB). В посткризисный период возникает публичная отчетность и распространяется аудиторство. Для защиты интересов кредиторов создается первая система оценочных резервов.</p>	<p>кризиса было расширено представление о себестоимости материалов списываемых в производство посредством изобретения методов FIFO и LIFO. Разработка системы прямого калькулирования («директ-костинг»), позволяющего в отдельных случаях продавать товары по цене ниже себестоимости. В посткризисный период разрабатывается несколько принципиально новых учетных подходов: метод однородных секций (1927 г. Франция), учет затрат по центрам ответственности. В Европе – внедрение практики обязательности применения национальных планов счетов<sup>3</sup>. В результате кризиса актуализировались нормативные подходы к управлению – от должного к существующему, в частности широко применялась система «стандарт-кост» и нормативный метод учета затрат.</p>	<p>агрегированного спроса, укреплению устойчивости предприятий реального сектора и повышению производительности. Были проведены серьезные институциональные преобразования, укрепились роль ФРС как макрорегулятора. В посткризисный период появилось множество новых инструментов управления, а учетные процедуры претерпели процессы гармонизации. Повышение доли постоянных расходов предприятия в конечном итоге способствовало поиску калькуляционных систем, не искажающих прибыль.</p>

<sup>1</sup> В 1930 году между Американским институтом бухгалтеров (American Institute of Accountants, AIA) и Нью-Йоркской фондовой биржей был заключен договор об упорядочении правил учета и отчетности [136]

<sup>2</sup> «Controllers institute of Americ», с 1962 года – «Financial Executives Institute» - институт финансовых руководителей (профессиональная организация контроллеров)

<sup>3</sup> по модели Э. Шмалленбаха

1	2	3	4	5	6
<p><b>4. Рецессия 1970-х годов</b></p>	<p>Рецессия 1973 – 1975 гг. сопровождалась одновременным ростом инфляции и безработицы (стагфляция). Этот период ознаменовался сильным ростом цен на нефть, ввиду эмбарго на ее экспорт, введенного ОПЕК. Промышленное производство упало. По итогам кризиса была исчерпана «затратная» экономическая модель, в основе которой лежало постоянное наращивание ресурсной базы общественного воспроизводства. Происходит отказ от Кейнсианской модели экономики, ввиду стагфляционных процессов, при которых стимулирование совокупного спроса, посредством дефицитной бюджетной политики (по Кейнсу), не только не приводило к снижению инфляции, а наоборот усиливало ее. Кризис происходит в условиях обострения борьбы за рынки сбыта на фоне усиливающейся глобализации и диверсификации деятельности крупных корпораций.</p>	<p>В результате «нефтяного шока» кризис затронул в первую очередь науко- и капиталоемкие отрасли, которые нуждались в структурной перестройке и совершенствовании технологий управления. На уровне предприятий наблюдалась: высокая энергозависимость, высокий уровень удельных издержек производства, системно низкая доля самофинансирования в общем объеме капиталовложений. Фирма рассматривается как закрытая система, а вектор планирования распространяется во внутрь предприятия и не учитывает характеристики внешней среды. Большинство моделей финансового прогнозирования, используемые в системе оперативного и стратегического менеджмента крупных корпораций, позволяют оценить достижения анализируемой компании в прошлом, однако не диагностируют</p>	<p>В 1973 году было принято решение о создании КМСФО (IASC). В США были созданы предпосылки для перехода к новому информационному этапу развития экономики. Повсеместное внедрение матричной управленческой структуры. Резкий рост финансовых инструментов повысил роль консультационных и аудиторских услуг и вывел их на новый уровень. Концептуально высокая стоимость энергоресурсов заставляла предприятия разрабатывать технологии контроля за затратами и следовать принципам энергосбережения. Переориентация общества на массовое потребление стимулировала развитие управленческих технологий в области маркетинга. Разрабатывается концепция стратегического управления И. Ансоффа (1979 г.) [22]. В данный период происходит дальнейшая гармонизация учетных процедур. На фоне энергетического кризиса разрабатывается матрица направленной политики (модель Shell/DPM), позволяющая анализировать</p>	<p>Глобальная конкуренция, усилившаяся по итогам кризиса, стимулировала внедрение и распространение новых управленческих подходов и технологий («стандарт-кост», «директ-костинг», JIT (американский аналог японской системы «канбан»)). Были созданы новые методы управления персоналом. Рост потребности в разработке теории финансовых рисков. Создание концепции управленческого учета, основанной на теории ограничений, которая критикует учет затрат, как источник информации для управленческого учета [136]. В посткризисный период произошло становление концепции управления стоимостью фирмы. Разработана концепция стратегического менеджмента (1970 г. Д. Шендел и К. Хаттен). Создаются новые подходы по обеспечению обязательств по качеству производимых и проектируемых изделий. Развивается подход к снижению затрат по хранению запасов («точно в</p>	<p>Кризис 1970-х годов способствовал технологической переориентации промышленности. Произошел переход от экстенсивного типа развития к интенсивному. Произошла массовая «чистка» в неэффективных секторах экономики и появление новых отраслей<sup>1</sup>. В посткризисный период рождается «рейгономика», основанная на монетаристской политике. В практике менеджмента все большее распространение получают концепции, описывающие взаимосвязи между организацией и ее средой. Ориентация на автоматизацию производства повысила долю постоянных затрат, что на фоне кризиса потребовало перевода некоторой их части в переменные.</p>

<sup>1</sup> Только в текстильной промышленности США было ликвидировано более 200 предприятий.

1	2	3	4	5	6
<p><b>4. Рецессия 1970-х годов</b></p>	<p>Последствия «нефтяного шока» привели к стагнации индустриальной производственной системы, что сказалось на финансовом положении капиталоемких предприятий. Процесс перенакопления капитала, приводил к опережающему росту материальных затрат над ценами на готовую продукцию. В 1974-1975 гг. инфляция в США составляла более 10%, в Великобритании 16-24%.</p>	<p>развитие текущей отраслевой ситуации, что приводило к неверным управленческим решениям. На микроуровне не учитывалось влияние инфляции на финансовые результаты. Наблюдался высокий уровень постоянных затрат, что вслед за падением спроса повлекло серьезные убытки автомобильных компаний. В этот период создается запрос на анализ типа «производить или закупать на стороне». Многие функции передаются поставщикам с целью снижения постоянных расходов</p>	<p>текущую рыночную ситуацию. Волатильность внешней среды усиливает прогностическую функцию УУ, а также роль планирования и контроля. Распространяется децентрализация систем управления корпорациями как способ выхода из кризисного состояния. Разрабатывается позитивная теория<sup>1</sup> бухгалтерского учета, которая станет главенствующей в англо-американской учетной модели. В 1975 г. в Великобритании разрабатывается документ под названием «Инфляционный учет – временные рекомендации». В 1974 году разрабатывается проект стандарта «Представление финансовой отчетности в единицах общей покупательной способности», а в 1979 г принимается стандарт FAS 33 «Финансовая отчетность и меняющиеся цены»<sup>2</sup>. В Канаде в 1979 г. выпускается ED «Учет по текущей стоимости»</p>	<p>срок»). Распространяются системы «таргет-костинг» и «кайзен-костинг». Развивается ситуационный анализ и процессный анализ. Все больше распространяется учет по центрам ответственности. Происходит зарождение контроллинга, как системы управления экономическим субъектом. В 1976 г. в Великобритании была предпринята попытка уйти от учета по исторической (первоначальной) стоимости<sup>3</sup>. В Великобритании в соответствии с Положением по стандартной учетной практике<sup>4</sup> акционерные компании должны составлять дополнительную, пересчитанную отчетность в стоимости фунта на конец периода, при помощи общего индекса цен. Позже такая практика прекратилась ввиду снижения темпов инфляции</p>	<p>Это, в свою очередь, в определенной степени способствовало развитию теории и практики маржинального учета и отчетности. На фоне повышения конкуренции М. Портер разрабатывает модели: «Кривая опыта», «5 сил конкуренции», «Стоимостная цепочка» [230].</p>

<sup>1</sup> Данная теория базируется на синтезе неоклассической экономической теории, портфельной и агентской теориях

<sup>2</sup> Стандарт был ориентирован на учет инфляционных процессов в нестабильной рыночной среде. При этом он не предполагал отражения в составе отчета о финансовых результатах воздействия инфляции, а информация о потенциальных убытках раскрывалась в примечаниях к финансовой отчетности. В 80-е годы данный стандарт в результате укрепления доллара США был заменен на стандарт FAS 89, который ориентировал на раскрытие соответствующей информации в отчетности.

<sup>3</sup> Внесение проекта ED 18, который не был принят ввиду своей революционности и затруднений применения на практике. Данный стандарт развивал методологию учета влияния инфляции.

<sup>4</sup> Statement on Standard Accounting Practice

1	2	3	4	5	6
<b>5. «Черный понедельник» 1987 – 1989 гг.</b>	Массовая распродажа акций на фондовом рынке США, во многом из-за действий компьютерных торговых роботов (падение индекса превысило величину падения 1929 года) <sup>1</sup> . Кризис стремительно распространился на фондовые биржи других стран.	Данный кризис наблюдался на фоне длинного цикла экономического роста в США. Парадокс кризиса заключается в том, что разрушив в течение 20 часов стоимость равную ВВП США нескольких лет, кризис не имел на то видимых экономических причин.	Кризис показал опасность неуправляемых финансовых потоков на фондовые биржи, способный обрушить даже устойчивую экономику. С концептуальных позиций в бухгалтерском сообществе появилось понимание рисков инвестирования средств даже в ценные бумаги с наивысшим рейтингом.	Данный кризис практически никак не отразился на учетном инструментарии. Эволюционные процессы управленческого учета также не отреагировали на кризис, поскольку он не затронул системные процессы в реальном секторе.	Механизм хеджирования и применение сложных финансовых продуктов спровоцировали небывалое падение рынков. Кризис не привел к сильной рецессии, затронув лишь банковский сектор.
<b>6. Дефолт и девальвация рубля 1998 года в России<sup>2</sup></b>	Правительство РФ объявило дефолт по государственным краткосрочным облигациям, ограничивалась денежная масса, что вызывало дефицит денег для осуществления нормального товарооборота. Данный кризис во многом стимулировал предпринимательскую активность, поскольку девальвированная национальная валюта создавала ценовые преимущества для отечественных товаров. Ис 1998 года начался устойчивый рост отечественной экономики, который продолжился до следующего кризиса (кризис 2008 года).	Огромный государственный долг, падение курса рубля и кризис платежей привели к банкротствам банков и предприятий реального сектора экономики. Треть экономики находилась в теневом секторе, наблюдался системный кризис платежей. Ввиду этого в качестве антикризисной меры был отменен кассовый метод начисления НДС. Возможность ведения управленческого учета ограничивалась явственной ориентацией на цели формирования фискальной отчетности.	Создание в 1999 году экспертно-консультационного совета по вопросам управленческого учета. Утверждение программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Утверждение концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (Приказ Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180). Кризис 1998 года усилил роль учетной инфраструктуры в системе управления бизнес-единицами и со временем поспособствовал решению некоторых системных проблем в области учета и отчетности отечественных предприятий.	Усиление роли учетной инфраструктуры на фоне посткризисного восстановления экономики и экономического роста 1998 – 2003 гг. Большая ориентация на роль фондового рынка в привлечении капитала. Развитие управленческого учета сдерживалось недостатками плана счетов 1991 года, затратные счета которого не позволяли формировать оперативную себестоимость в разрезе разных объектов управления. В этой связи была принята новая редакция плана счетов, которая учитывала целевые установки управленческого учета.	Удорожание импорта, на фоне девальвации национальной валюты и «заморозки» цен естественных монополий запустило механизм импортозамещения. Произошло выравнивание доходов промышленного и коммерческого секторов. Были накоплены факторы, очистившие экономику от неэффективных хозяйств, запустившие экономический рост.

<sup>1</sup> Наблюдался наибольший «обвал» Промышленного индекса Доу-Джонса за всю его историю – 22,6 %.

<sup>2</sup> В целом Россия на тот момент находилась в реформационном периоде, и многие процессы развития учетных систем протекали безотносительно кризисных ситуаций, но некоторые явились их следствием.



1	2	3	4	5	6
<p><b>7. Мировой кризис 2001 года</b></p>	<p>Снижение учетной ставки ФРС привело к возникновению финансового пузыря в США, который достиг пика в апреле 2000 г., а в 2001 г. экономика вступила в рецессию. Отличительной чертой кризиса являлось падение цен, ввиду спада инвестиций в ответ на обвал бирж. Главной причиной считается избыточное накопление капитала. Точкой роста американской экономики в этот период являлся телекоммуникационный сектор, в который и инвестировались средства.</p>	<p>В этот период, как и в последующие, на микроуровне зачастую наблюдалось несоответствие ритмов развития конкретного экономического субъекта с ритмами макросистемы. При этом изменения во внешней среде не подлежали учету и мониторингу. Принятие эффективных решений осложнялось искажением учетной и отчетной информации, что не позволяло принимать эффективные управленческие решения.</p>	<p>Именно в ответ на кризис 2001 года Совет по Международным стандартам финансовой отчетности начал работу над стандартами под названием IFRS. Принятие закона Сарбейнса-Оксли (2002 г.) по которому дирекция акционерного общества лично отвечает за эффективность системы внутреннего контроля при составлении финансовой отчетности с целью нивелирования искажений в ней (в рамках стандартов COSO – Комитета спонсорских организаций).</p>	<p>Существенно повысилась роль стратегического учета<sup>1</sup> [92]. В этот период происходит более явная трансформация систем управления затратами в элемент стратегического менеджмента. Распространяются методы тщательного анализа внешней среды для принятия долгосрочных решений. В системе управленческого учета преобладают процессы ориентации на управление целевыми результатами на основе эффективного использования ресурсного обеспечения, применения методов прогнозирования, оценки, планирования и контроля сбалансированных оценочных показателей, управления изменениями и знаниями, а также управления по целям и результатам. Происходит повсеместное использование перспективных калькуляционных систем («АВ-костинг», «таргет-костинг», «кайзен-костинг», «lifecycle-costing», анализ цепочки ценностей, калькулирование по средней операции и др.)</p>	
<p><b>8. Мировой финансовый кризис 2008 года</b></p>	<p>Ипотечный кризис в США трансформировался в мировой кризис, обусловивший повсеместное падение объемов производства, рост безработицы, падение спроса и цен на сырье. Причиной кризиса стал одновременный перегрев финансового, сырьевого и кредитного рынка, наложенный на негативные эффекты глобализации и вызванные ею дисбалансы.</p>	<p>Большую роль сыграл факт недостоверности отражения операций по учету финансовых вложений, что привело к тотальному отрыву цены акции от реальной стоимости капитала. Унификация отчетности и исключение отраслевых показателей, снижали релевантность информации для пользователей.</p>	<p>СМСФО организовал консультационную группу по оптимизации подходов к оценке и раскрытию информации о финансовых инструментах в текущих условиях (ужесточен контроль за операциями с ценными бумагами). Происходит усиление роли надзора за достоверностью данных отчетности. Формируется новое требование банков к рекласификации долговых обязательств</p>	<p>Наделение управленческого учета миссией обеспечения новых функций бизнеса, помимо производственной, (маркетинг, управление исследованиями, стратегическое управление и др.). Усилилось внимание к калькуляции, дифференцированной по видам продукции и структурным подразделениям. По итогам кризиса была проведена работа над совершенствованием</p>	<p>Вследствие мирового финансового кризиса экономические субъекты вынуждены работать на рынках перманентно падающего спроса. В этих условиях возрастает конкуренция и роль стратегического управленческого учета для создания</p>

<sup>1</sup> Стратегический учет занял 2 место среди 10 основных технологий, которые наиболее важны для управленческого учета в период с 2000 по 2005 гг. – 65% против 37% в период до 2000 года. Исследование проведено сотрудниками Манчестерского Университета при поддержке CIMA (The Chartered Institute of Management Accounts – Институт профессиональных бухгалтеров по управленческому учету)

1	2	3	4	5	6
<p><b>8. Мировой финансовый кризис 2008 года</b></p>	<p>Рост сырьевого рынка более чем в 5 раз превысил экономический рост, а кредитного – более чем в 2 раза. Кризис ликвидности банковского сектора распространился на реальный сектор. Для отечественной экономики произошло значительное «сжатие» внешнего спроса. Многие эксперты считают данный кризис сильнейшим с 30-х годов XX века, который в латентной форме продолжается до настоящего времени, поскольку системные проблемы, ввиду которых данный кризис произошел, так и не были решены. Кризис связывается с накопившимися в экономике дисбалансами и невозможностью поддержания совокупного мирового спроса эмиссионными средствами. Данный кризис обострил проблематику оценки активов по справедливой стоимости.</p>	<p>Экономические субъекты оказались не готовы к существенному падению спроса ввиду внешних по отношению к отрасли проблем. Большинство экономических субъектов до сих пор строят прогнозы своей деятельности исходя из концепции растущих рынков и не ведут стратегического учета. В посткризисный период продолжается ориентация на консолидацию отчетности и гармонизацию бухгалтерской методологии. Все большее влияние на методологию управленческого учета оказывает его интеграция со смежными дисциплинами.</p>	<p>(на фоне падения их стоимости) из торгуемых бумаг до удерживаемых вплоть до погашения<sup>1</sup>. Странами G-20 принимается заявление по укреплению финансовой системы (Declaration on Strengthening the Financial System). Был создан Совет по финансовой стабильности (Financial Stability Board), который призвал Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США «повысить качество международных учетных стандартов, особенно в части оценки финансовых инструментов, основанной на справедливой стоимости» [147]. Были приняты дополнительные финансовые документы: «Учет хеджирования» (Hedge Accounting), «Финансовые инструменты: Обесценение», а также 4 новых стандарта [147].</p>	<p>МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление». Работа по совершенствованию МСФО была ориентирована на то чтобы упростить учет финансовых инструментов, повысить информативность отчетности; улучшить учетные стандарты в части создания резервов, учета внебалансовых операций и применения оценочных значений; повысить согласованность стандартов по оценке активов и обязательств на международном уровне и др. В отношении справедливой стоимости финансовых обязательств введено понятие «кредитный риск». Введено требование проведения на постоянной основе оценки ожидаемых кредитных убытков<sup>2</sup> с целью отражения порядка оценки финансовых активов и качества управления бизнесом.</p>	<p>и реализации устойчивого конкурентного преимущества экономических субъектов. Происходит распространение учета на макроуровне. В ответ на кризисные процессы усиливается тенденция установления более строгих правил в системе управления национальными финансами</p>

<sup>1</sup> Когда долговые ценные бумаги классифицированы как «удерживаемые до погашения», не нужно регистрировать нереализованный доход или убыток, если не было обесценения [140].

<sup>2</sup> В рамках дополнительно принятого финансового документа «Финансовые инструменты: Обесценение».

Характеристика системы управленческого учета на разных стадиях жизненного цикла продукции<sup>1</sup>

Стадии жизненного цикла	Сущность стадии	Ключевые процессы	Индикаторы анализа и контроля в системе управленческого учета
1	2	3	4
Разработка продукта (инновации)	Проектирование потенциальных конкурентных свойств товара	Происходит изучение рынка в целом и конкурентов, проводятся НИОКР, изучаются потребительские запросы и идентифицируются целевые группы покупателей	Большую роль играют инструменты стратегического УУ, с целью прогноза возможности возмещения понесенных в ходе исследований затрат на следующих стадиях
	Инструменты управленческого учета		
На данном этапе целесообразно использовать калькуляционную систему «директ-костинг», которая способствует выработке релевантной информации при решении задач снабжения и выработки ассортиментной политики; прогноз уровня затрат предприятия с использованием системы «стандарт-кост», установление стандартов (норм); использование системы «таргет-костинг» на данном этапе позволит оптимизировать затраты за счет применения показателя целевой себестоимости, учитывающего потребительские запросы и сформированной посредством проведения маркетинговых исследований; Использование метода Тагути позволяет управлять качеством товара и идентифицировать потери качества продукции на стадии ее проектирования и последующего производства			
Выведение на рынок	Выведение на рынок пробной партии продукта и последующий рост продаж; поиск каналов сбыта, с целью расширения доли занимаемого рынка	Происходит медленный рост продаж; деловые и рыночные риски остаются высокими; сальдо денежных потоков отрицательное; наблюдается высокий удельный вес затрат на рекламу в условиях стимулирования продаж, а также материальных затрат и амортизации; коммерческие затраты превышают производственные	Управление волатильностью как индикатором риска; контроль за инвестициями в исследования и разработки; управление затратами, большая часть которых является прогрессивными, то есть растущими быстрее объемов производства; большое внимание уделяется вопросам ценообразования
	Инструменты управленческого учета		
«Директ-костинг» используется в части управления вопросами ценообразования и выработки оптимальной производственной программы выпуска продукции. Для вычисления отклонений производимой продукции от идеальных параметров с целью улучшения качества продукции на данном и последующих стадиях жизненного цикла может быть использована система «шесть сигм»			
Рост спроса	Происходит рост продаж до уровня сбалансированного потребления	Растут производственные затраты, при этом появляются и неэффективные затраты; наблюдается рост конкуренции; происходит постепенное приспособление к инфраструктуре	Диагностика занимаемой доли рынка; контроль за инвестициями в рост объемов производства; управление затратами в т.ч. увеличивающими совокупную стоимость владения

<sup>1</sup> составлено автором с использованием [283; 14; 321; 313]

1	2	3	4
Рост спроса	Инструменты управленческого учета		
	В вопросах ценообразования и производственной политики используется система «директ-костинг»; оперативный контроль над затратами на данной стадии осуществляется посредством использования системы «стандарт-кост»; для нивелирования простоев, а также оптимизации складских, снабженческих, сбытовых и производственных издержек используется система «точно в срок» (Just In Time, JIT)		
Зрелость	Наблюдается сбалансированность на рынке спроса, производственных мощностей и потребления; данная стадия является наиболее привлекательной, важно чтобы она продлилась как можно дольше	Наблюдается сбалансированность продаж; снижаются затраты в материальные и нематериальные активы; преобладают положительные денежные потоки; объемы реинвестирования снижаются, но остаются достаточными для сохранения конкурентной позиции; происходит инвестирование средств в новые бренды с целью диверсификации деятельности; выпуск достигает внутренних и рыночных пределов	Мониторинг показателей прибыльности и рентабельности инвестиций; реинвестирование средств в т.ч. в сервисную функцию, с целью продления стадии зрелости; оценка инвестиций для входа в рынок и выхода из него; анализ маркетинговых затрат; контроля за себестоимостью продукции, которая снижается с ростом продаж; контроль за трудовыми затратами, имеющими тенденцию роста в условиях увеличения прибыли компании
	Инструменты управленческого учета		
В вопросах ценообразования и производственной политики используется система «директ-костинг»; эффективность функционирования экономического субъекта в целом определяется на основании анализа отклонений фактических затрат от нормативных (стандартов); оптимизация движения материальных потоков в условиях роста складских затрат и увеличения интенсивности движения МПЗ посредством использования системы «точно в срок» (Just In Time, JIT); использование системы «кайзен-костинг» позволит своевременно модифицировать товар с учетом потребительских запросов и контролировать величину целевой себестоимости			
Упадок	Наблюдается утрата преимущественных потребительских свойств за счет изменения потребностей покупателей или вытеснения с рынка новыми товарами	Наблюдается нейтральность денежных потоков; происходит ликвидация некоторых активов, реинвестирование начисленных амортизационных расходов останавливается; рентабельность падает; основное внимание управленческого учета уделено ликвидности и способности генерирования краткосрочной денежной наличности	Применение только коротких инвестиций, согласованных с прогнозами уровня продаж; снижение затрат до минимального уровня в ответ на отрицательное сальдо денежных потоков; анализ затрат на хранение нереализованной части продукции, ее переработку, утилизацию; контроль за дальнейшим потенциалом продаж под воздействием внешних факторов
	Инструменты управленческого учета		
В условиях снижения объемов продаж экономический субъект сталкивается с необходимостью проведения маркетинговых исследований для вывода на рынок нового или модифицированного товара. В этом случае целесообразно использовать систему «таргет-костинг»			

Приложение 5  
Таблица

Характеристика системы управленческого учета на разных стадиях жизненного цикла экономического субъекта<sup>1</sup>

Стадии	Учетные, контрольные и аналитические технологии	Инструменты управленческого учета
1	2	3
Младенчество	Преимущественно применяется инструментарий, позволяющий изучить рынок, сформировать стратегическое видение экономического субъекта. На данной стадии в системе управленческого учета производится сбор информации в отношении стратегии и тактики экономического субъекта, в том числе выработка ключевых стратегий: финансовой, рыночной, производственной, а также стратегии развития. Осуществляется анализ рынка и имеющихся входных барьеров. Происходит формирование системы сбалансированных показателей, вырабатывается информация для бизнес-модели экономического субъекта. Производится оценка эффективности затрат на фундаментальные и прикладные исследования. Вырабатывается система мотивации, должностные инструкции, выбираются ключевые компетенции. Происходит выработка финансовой и учетной политики, а также системы бюджетирования. Осуществляется поиск инвесторов. Производится постановка калькуляционной системы «директ-костинг», структура деятельности сегментируется на центры финансовой ответственности. Система контроля сфокусирована на показателях характеризующих рыночный результат. Индикаторами циклических колебаний для перехода на новую стадию жизненного цикла, могут быть: количество новых заказов, динамика контрагентов, получение лицензий и иных разрешительных документов, изменение структуры затрат, состояние дебиторской и кредиторской задолженности и др.	Создание резервной системы; анализ структуры затрат, стратегическое управление затратами; Перманентный экспресс-анализ финансового состояния на предмет выявления сигналов, характеризующих кризисное состояние с целью упреждения «сворачивания» или «укорачивания» стадии жизненного цикла (на всех стадиях).
Рост	Разрабатываются ключевые стратегические документы экономического субъекта (миссия, видение, стратегия развития и др.). По результатам CVP-анализа происходит выработка оптимальной производственной программы выпуска продукции, соответствующая динамике роста доли компании на рынке. Основное внимание системы управленческого учета и контроллинга на данном этапе фокусируется на эффективности реализуемых бизнес-процессов. Производится оптимизация производственного учета и систем калькулирования. Реализуется перманентная система мониторинга финансово-экономических показателей, а также анализ состояния ресурсных рынков, анализ сегментов рынка, конкурентов, лидеров. Посредством системы «директ-костинг» производится корректировка ценовой политики по основным категориям товаров. В рамках применения системы «точно в срок» (Just In Time, JIT) диагностируется наличие потерь в цепочке «заготовка-производство-сбыт». Производится оценка выявленных благоприятных и неблагоприятных отклонений от стандартной себестоимости по основным группам продукции. Система контроля сфокусирована на стандартах и центрах затрат. Индикаторами циклических колебаний на данной стадии являются: загрузка производственных мощностей; средняя продолжительность рабочего дня; величина запасов организации; показатели эффективности. В стадии роста большое влияние на деловую активность оказывают показатели используемых ресурсов, а также величина инвестиций. Внедряется бюджетирование, основанное на результативности. С целью контроля внешних факторов проводится STEP-анализ.	Формирование оценочных и уставных резервов, а также резервов чрезвычайных и кризисных расходов; внедрение системы риск-менеджмента; использование перспективных калькуляционных систем и управленческих технологий (бенчмаркинг, система Taguti, система «шесть сигм», Just In Time (JIT), «target-костинг», «кайзен-костинг», life science costing и др.

<sup>1</sup> составлено автором с использованием [112; 206; 306]

1	2	3
Зрелость	<p>Необходимо выявление резервов снижения затрат на производство. Оцениваются возможности реинвестирования капитала в производственные средства, конкурентные позиции фирмы. Анализируется состав и структура издержек. Производится оценка возможности диверсификации деятельности. На данном этапе происходит усложнение иерархической структуры управления экономическим субъектом, что требует пересмотра структуры центров финансовой ответственности. Система контроля сфокусирована на бюджетировании и центрах инвестиций. Диагностируются ожидания покупателей и контрагентов относительно перспектив взаимодействия с экономическим субъектом. Проводится анализ внешней среды, в частности мониторинг индексов экономического роста/спада (потребительская и инвестиционная активность, количество денег в обращении, величина фондовых индексов, кредитные ставки, индекс промышленного производства, инфляция, продолжительность рабочего дня, динамика ВВП и др.)</p>	<p>В уже созданной резервной системе происходит формирование специализированных целевых фондов; использование хеджирования как системы перераспределения рисков среди участников; мониторинг макроэкономических параметров.</p>
Старость	<p>Ведется учет, анализ и контроль конкурсной массы, оценка степени удовлетворенности обязательств экономического субъекта, оценка показателей экономической безопасности. Применяются инструменты антикризисного менеджмента. Необходимо оценить наличие и стоимость выходных отраслевых барьеров. Оцениваются перспективы сохранения текущей деятельности, анализируются возможности привлечения внешней помощи, либо продажи бизнеса. При условии потери покупателей проводится реструктуризация бизнеса. На данном этапе может быть произведена сдача рыночной позиции для получения прибыли с целью частичной компенсации средств инвесторов. Система контроля сфокусирована на центрах антикризисного управления и постановке общих целей. Стратегическими мероприятиями на данном этапе в системе управленческого учета могут быть: 1. преобразование видов деятельности и центров ответственности, за счет оптимизации и диверсификации, проектирование новых видов продукции, изменения структуры баланса; 2. Оптимизация бизнес-процессов за счет технической и технологической модернизации производства, повышение эффективности учетно-аналитической системы. Сигналом кризисных процессов является нарастающий дисбаланс в предпринимательской деятельности, который проявляется в отрицательной динамике объемов производства, сокращении доли рынка, снижении объема прибыли, сокращении численности рабочих, неспособности погашать обязательства.</p>	<p>Может быть создан резерв под прекращение деятельности, активно используется резервный, добавочный капитал, а также средства специального целевого фонда и резервов чрезвычайных, кризисных расходов; переоценка активов как мера борьбы против гиперинфляции, с последующей корректировкой величины собственного капитала.</p>

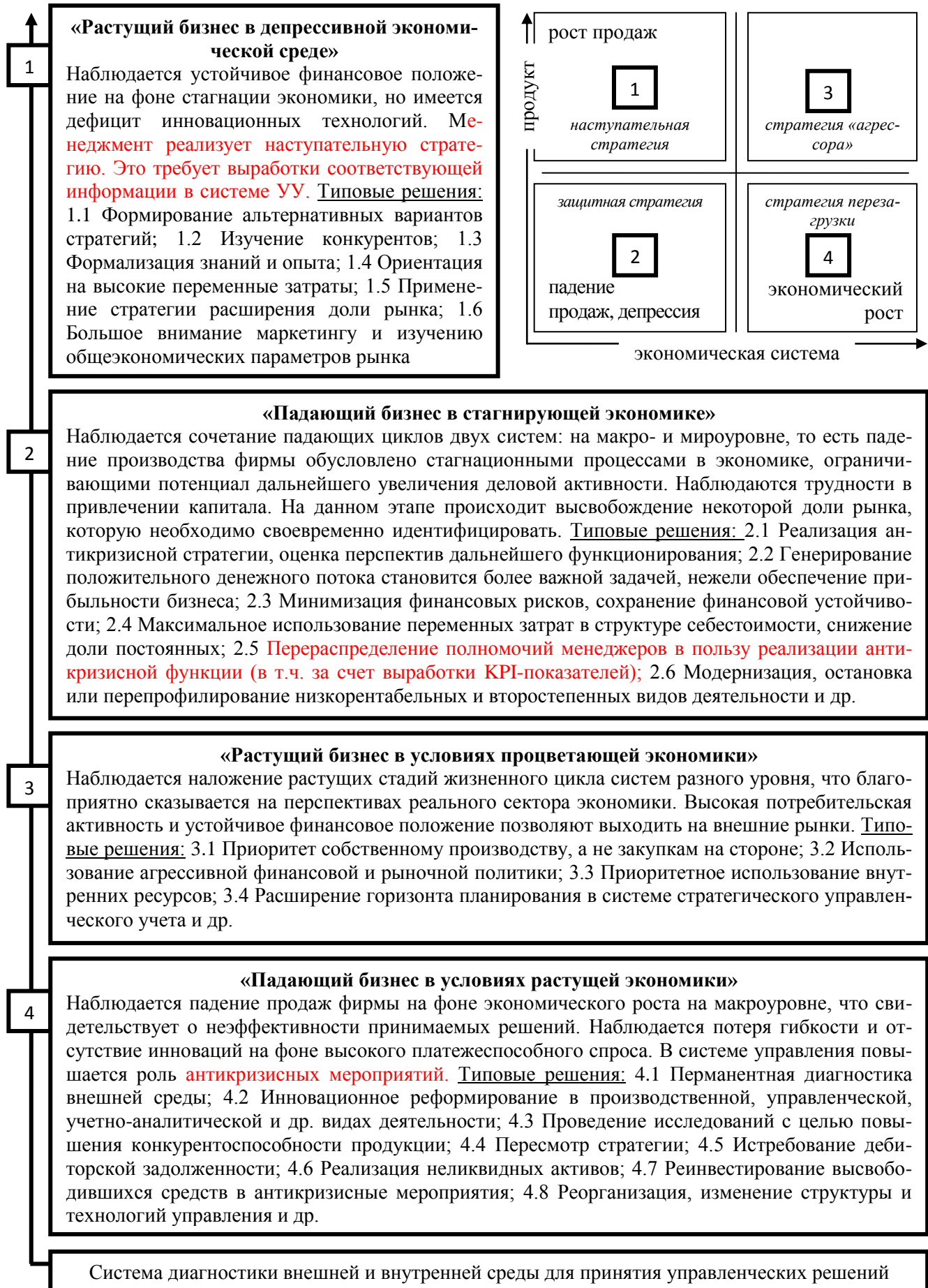


Рис. Специфика стадий жизненного цикла в контексте учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта

Противоречия в системе учетно-аналитического обеспечения экономических субъектов, вызываемые кризисными процессами в экономике

Сферы проявления противоречий	Полярные факторы	
1. Модель управления затратами	Выработка информации в целях сокращения затрат на всех стадиях кругооборота капитала для сохранения устойчивости и применение соответствующих технологий в системе УУ	Поиск путей повышения деловой активности за счет новых сегментов рынка с применением методов УУ. Рост затрат на выработку информации о состоянии внешней среды
2. Проблематика капитализации средств	Необходимость создания «подушки безопасности» в условиях падения спроса на продукцию	Обесценение активов вследствие инфляционных процессов и отвлечение средств на резервы
3. Приоритеты в методах выработки информации	Ориентация существующих методов УУ (СVP-анализ) на концепцию экономического роста за счет повышения совокупного спроса	Падение спроса и деловой активности, выработка информации для работы в условиях перманентного сокращения производства
4. Стиль управления	Ориентация на расширенное воспроизводство за счет применения инноваций	Адаптация к кризисным явлениям в экономике в ущерб модернизации производства
5. Приоритеты в управлении	Создание добавленной стоимости и увеличение стоимости бизнеса	Генерирование положительного денежного потока на краткосрочный период в ущерб долгосрочной капитализации
6. Управление оборотными активами	Капитализация средств в наиболее ликвидные активы с целью повышения финансовой устойчивости (с учетом инфляционных ожиданий)	Увеличение материально-производственных запасов для роста производства и выхода на высвобожденные обанкротившимися фирмами рынки
7. Ожидания пользователей от бухгалтерской отчетности	Пользователи в условиях экономического кризиса ожидают сигнала из отчетности об увеличении инвестиций	В то же время инвестиции в условиях инфляции, которая часто сопровождается экономическими кризисами, сокращаются
8. Соответствие вознаграждения персонала экономической политике	Рост затрат, связанных с увеличением производительности труда работников, сохранением необходимых объемов производства и качества продукции	Невозможность выделения дополнительных ресурсов на вознаграждения работников ввиду экономического кризиса
9. Трансформация категории «актив»	В системе бухгалтерского учета многие активы остаются высоколиквидными, не являясь таковыми на финансовых и инвестиционных рынках. При этом инструменты хеджирования призванные нивелировать влияние данного обстоятельства не являются объектом учета в соответствии с РСБУ	
10. Опережающий рост финансово-экономических инноваций над учетными	Широкое распространение и повышение роли инструментов хеджирования, секьюритизации использования производных финансовых инструментов на фоне недостаточной урегулированности данной сферы	Методологическое несовершенство учета операций с финансовыми инструментами, искажающее данные отчетности и как следствие влияющие на правильность управленческих решений
11. Релевантность данных отчетности	Подтвержденные внешними документами ресурсы, не являющиеся ликвидными активами (сомнительная дебиторская задолженность, законсервированные основные средства, товары с истекающим сроком хранения и др.), но отражаемые в учете как активы	Наличие факторов, не подтвержденных документами, но имеющих большое значение для перспектив функционирования экономического субъекта (интеллектуальные ресурсы, инновации, неосязаемые и нефинансовые активы)



Сравнительная оценка приоритетов учетной деятельности экономических субъектов в условиях постиндустриальной экономики и кризисных процессов<sup>1</sup>

Признак	Традиционная система	В условиях концепции экономического роста	В условиях концепции экономического кризиса	Сложившаяся тенденция
1	2	3	4	5
<b>Учетные объекты</b>	Традиционные, в соответствии с РСБУ: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы	Учету, помимо собственности, подлежат все контролируемые ресурсы, а также те, которые потенциально способны принести доход в будущем (торговая марка, бренд, бизнес-модель, человеческий и социальный капитал)	Внимание аналитика фокусируется преимущественно на стратегических дефицитных ресурсах. Внешняя среда становится объектом учета и анализа наряду с инфляцией и резервами	Происходит расширение учетных объектов. Учету подлежат также объекты, неподдающиеся количественной оценке и нетрадиционные для бухгалтерского учета объекты
<b>Цель учетно-аналитических действий</b>	«Создание и предоставление нужной и полезной информации о финансовом состоянии» [2]. Предоставление информации о результатах деятельности и финансовом положении (МСФО)	Выработка релевантной информации для нужд собственников и акционеров с целью принятия эффективных управленческих решений, в т.ч. на основании интегрированной отчетности (о сбалансированном, устойчивом развитии, нефинансовой отчетности) и бизнес-моделирования	Обеспечение эффективности управленческих решений, в т.ч. за счет анализа внешней среды, инфляционных корректировок, резервного бюджетирования, разработки антикризисных бизнес-моделей	Расширение спектра данных отчетности, повышение ее аналитичности, прогностичности. Повышение внимания к бизнес-модели как объекту управленческого учета
<b>Ориентация способов оценки</b>	Преобладание исторической оценки	Ориентация на оценку по справедливой стоимости	Прогнозная оценка наряду с оценкой по справедливой стоимости	Оптимизация учетных процедур с целью нивелирования фактора инфляции. Переоценка немонетарных активов
	В условиях инфляции – учет в денежных единицах постоянной покупательной способности или непрерывный учет по современной стоимости, учет в текущей оценке			
<b>Временная ориентация отчетности</b>	Составление ретроспективной информации для пользователей. Главное требование – достоверность	Выработка перспективной и прогнозной информации для принятия решений, моделирование событий для составления стратегической отчетности	Выработка вариативной информации (главное требование – не достоверность, а вероятность)	Спрос на прогнозную вероятностную информацию в т.ч. стратегического характера

<sup>1</sup> Составлено автором с использованием [163]

1	2	3	4	5
<b>Информационные приоритеты в отчетности</b>	Финансовая информация относительно активов, источников их образования и финансовых результатов деятельности для внешних пользователей	Финансовая и нефинансовая информация, в т.ч. раскрывающая бизнес-модель экономического субъекта, процесс образования добавленной стоимости, состояние объектов индустриальной экономики <sup>1</sup>	Информация о состоянии ресурсов, обеспечивающих стратегическое развитие фирмы, а также влиянии параметров внешней среды на финансовое состояние	Отчетность фокусируется не на интересах конкретной группы пользователей, а становится общепользовательской
<b>Особенности отражения бизнес-модели</b>	Бизнес-модель не является объектом учета и не находит своего отражения в отчетности компании, что существенно снижает ее ценность для пользователей и негативно сказывается на управлении экономическим субъектом. В фокусе традиционного учета стоит продукт, но не реализуемая бизнес-модель	Бизнес-модель должна отражать процесс получения дохода, в частности элементами бизнес-модели могут быть: стратегические цели и видение будущего компании, характеристики внешней среды, потребительская ценность производимой продукции, формула прибыли, ключевые ресурсы и процессы и др. Инновационная модель – гораздо более важный стратегический ориентир, нежели чем инновационный продукт	Бизнес-модель должна характеризовать параметры устойчивого развития компании в условиях неопределенности и представляет собой последовательно применяемую систему концепций, методик и конкретных средств управления активами и обязательствами экономического субъекта	Инновационная бизнес-модель должна обеспечивать укрепление финансового состояния экономического субъекта в условиях падающих рынков. Учетно-аналитическое обеспечение строится на понимании того, как компания генерирует добавленную стоимость
<b>Стратегическая составляющая учета</b>	Учет носит ретроспективный характер, его целью является предоставление полной и достоверной информации о состоянии активов и источников его образования. Прогнозные данные отсутствуют	Учет процессов формирования субмикросреды вокруг экономического субъекта с целью управления ее отдельными параметрами. Оценка внешней среды, как совокупности гибридных соглашений, формирующих различные формы рыночных сетей	Учет и анализ жизненного цикла экономического субъекта с целью максимизации его стоимости за счет управления и оценки степени волатильности финансовых и нефинансовых факторов создания стоимости	Система управленческого учета все в большей степени ориентируется на данные прогнозного характера. Развивается функция предупреждения неустойчивого состояния

<sup>1</sup> Человеческий капитал, результаты инновационной деятельности, торговые марки и бренды, уровень социального и экологического развития

## Влияние кризисных процессов в экономике на систему управления и учетно-аналитический инструментарий

Кризисные факторы	Влияние на финансово-хозяйственную деятельность	Влияние на учетный инструментарий
1	2	3
<p>1. Падение совокупного спроса на продукцию по всему сектору экономики</p>	<p>Кризис требует изменения существующей структуры экономической системы для перехода к стадии экономического роста. Выравнивание спроса и предложения за счет сжатия промышленного производства приводит к росту безработицы, снижению уровня жизни, провоцирует череду банкротств. Данный фактор оказывает дестабилизирующее влияние на экономический субъект в целом, когда падает удовлетворенность покупателей, а оно не выполняет свою миссию.</p>	<p>Масштабы бизнеса формально сохраняются, что требует проведения учетно-аналитических процедур в прежнем объеме, но деловая активность падает. В управленческом учете при этом трансформируются объекты, большее внимание уделяется внешним факторам. Возникает необходимость учета фактора инфляции при выработке информации для принятия управленческих решений. Влияние инфляции и необходимость формирования резервов требуют трансформации технологий управленческого учета, разработки их счетоводческого сопровождения.</p>
<p>2. Высокая инфляция (отставание совокупного предложения товаров от совокупного спроса на них)</p>	<p>Обесценение денег положительно сказывается на финансовом положении, в части кредиторской задолженности и отрицательно на дебиторской, поскольку экономический субъект несет потери в связи со снижением покупательной способности денег. Ликвидные активы обесцениваются под воздействием инфляции. Девальвация курса национальной валюты делает более приоритетными экспортные операции в сравнении. При этом на макроуровне часто наблюдается отток иностранного капитала. Повышение базовой процентной ставки, которое применяется, как ответная реакция на высокие темпы инфляции ограничивает экономический рост в стране, поскольку это приводит к удорожанию кредита для реального сектора экономики. Фондовый рынок укрепляется не за счет экономического роста, а за счет обесценения денег, при этом наблюдается неоправданное увеличение стоимости акций экономических субъектов, реальная стоимость активов занижается, а товары реализуются по демпинговым ценам и с реальной нулевой или даже отрицательной рентабельностью. Все это воздействует на систему принятия управленческих решений. В условиях инфляции финансовая отчетность экономических субъектов отражает текущую ситуацию искаженно, лучше, чем есть на самом деле. Инфляционные процессы занижают стоимость активов и завышают величину прибыли, что искажает показатели рентабельности. Номинальное завышение финансового результата приводит к необходимости уплаты в бюджет по сути несуществующей прибыли.</p>	<p>Потеря покупательной способности денежных средств приводит к невозможности сопоставления фактов хозяйственной жизни, произошедших в разные временные периоды даже в пределах одного отчетного периода, что усиливает потребность в информации управленческого учета. Основным документом, регулирующим порядок бухгалтерского учета в условиях инфляции в системе финансового учета является МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике», который в частности указывает на недостаточную релевантность информации о финансовом положении в условиях инфляционных процессов [9]. Искаженная величина финансового результата не позволяет принимать обоснованные управленческие решения. Принцип осмотрительности [4] предполагает недопущение создания скрытых резервов, то есть ориентирует на выбор более низкой стоимости основных средств в процессе оценки – первоначальной, которая в условиях инфляции не сопоставима с реальной оценкой. В системе управленческого учета это вызывает необходимость выработки информации скорректированной на величину фактической и будущей инфляции. Инфляция также влияет на показатель себестоимости, поскольку искажается стоимость материальных затрат и амортизации в сравнении с реальной, что влияет на финансовый результат и непосредственно на процесс калькулирования себестоимости. При калькулировании себестоимости (в соответствии с количественной теорией инфляции) целесообразно применять новые виды классификации затрат (фактические, номинальные, инфляционные). В соответствии с концепцией сохранения капитала необходимо отражать на счетах учета инфляционные прибыли и убытки.</p>

1	2	3
3. Нестабильность фондовых и валютных рынков	Риск получения меньших выгод по сравнению с ожидаемыми, в результате изменения цен на те или иные финансовые активы, приводит к активному использованию производных финансовых инструментов, являющихся системой страхования от рисков, но, по сути, использование деривативов в глобальной финансовой системе приводит к возникновению финансовых «пузырей». Экономический субъект несет существенные потери по финансовым вложениям в ценные бумаги.	Использование деривативов (форварды, фьючерсы, опционы, свопы и др.), как инструментов нивелирования риска потерь от финансовых операций – то есть хеджирование, детерминирует необходимость применения механизма справедливой стоимости при оценке обязательств. При этом возникает потребность в выработке оптимальных способов учета процедур хеджирования. В системе управленческого учета это требует разработки соответствующих инструментов. Риски связанные с нестабильностью фондовых и валютных рисков требуют создания соответствующих резервов и отражения данных затрат в системе бюджетирования.
4 Доминирование портфельных инвестиций над реальными	В условиях ухудшения экономической ситуации колебание портфельного капитала (приток или отток) может существенно изменить экономическую ситуацию. При этом для вывода реального капитала, инвестированного в производство, потребуется существенно большее количество времени. В целом инвестиционная активность экономических субъектов в условиях кризиса существенно снижается.	Учет финансовых инструментов по справедливой стоимости обеспечит государство эффективным предупредительным инструментом в системе антикризисного управления, поскольку большинство экономических кризисов зарождаются именно на фондовых и товарно-сырьевых биржах. Отрыв реального капитала от финансового, существенно осложняет проблему оценки в бухгалтерском учете. В системе управленческого учета данный кризисный фактор вызывает необходимость мониторинга биржевых котировок (в особенности на сырьевых и товарных рынках, близких к основной деятельности экономического субъекта) при формировании, реализации, либо корректировке бизнес-модели, а также при разработке стратегических документов в системе управленческого учета.
5. Изменение временной стоимости денег	Деформация платежных отношений с отдельными стейк-холдерами	Увеличение процентов по базовой и/или безрисковой ставке, влияет, прежде всего, на справедливую стоимость финансовых инструментов. Фактор процентной ставки необходимо учитывать при разработке стратегических документов в системе управленческого учета, формировании системы KPI, а также разработке бюджетов.
6. Прочие факторы (чередa банкротств, падение цен на продукцию, отрицательные темпы экономического роста в стране и др.)	Данные факторы могут оказывать влияние на финансовое состояние экономического субъекта, ввиду того, что они осложняют порядок реализации бизнес-процессов. В этих условиях руководители центров ответственности должны осуществлять превентивные антикризисные мероприятия с целью демпфирования отрицательного воздействия кризисных процессов на бизнес-модель экономического субъекта. Важной задачей при этом остается соблюдение тактических и стратегических целей функционирования хозяйственной единицы и сохранение ее финансовой устойчивости. Под воздействием данных факторов дополнительными функциональными обязанностями наделяются бухгалтеры-аналитики. Кроме того, кризисные процессы вызывают необходимость формирования резервной системы, как одного из наиболее эффективных способов снижения рисков вызванных внешними факторами, а также разработки эффективной системы диагностики внешней среды, с целью выработки релевантной информации в системе управленческого учета для последующего демпфирования негативного воздействия кризисных факторов на бизнес-процессы экономического субъекта.	

Основные этапы развития управленческого учета в России

Исторический период	Характеристика исторического периода	Вклад в развитие управленческого учета
1	2	3
Середина XVII века	Учреждение министерства (Приказа), занимавшегося учетом государственных расходов и доходов, а также ревизией государственных учреждений	Данный исторический период некоторыми учеными ассоциируется с периодом зарождения учета [170]
XVIII век	Учет получал все большее распространение, однако в целых секторах учет еще отсутствовал	
XIX век	В 1834 году на купцов (торговые предприятия, фабрики, мануфактуры, банковские конторы, аптеки, как единичные купцы, так и товарищества) была возложена обязанность ведения торговых книг	Введение торговых книг определяло строгий порядок счетоводства, который хорошо зарекомендовал себя в Европе, но самобытное купеческое сообщество с трудом внедряло торговые книги.
	Торговые книги способствовали выработке информации, в том числе и для управления предприятием. Предполагалась обязательность ведения торговых, кассовых и расчетных книг, а для оптовой торговли велись еще и мемориалы, книги для копий с отходящими письмами, книги для записей с исходящими счетами, фактурная книга, а также главная книга (гроссбух)	
	В 1840 году издается первая книга по промышленному учету «Практические упражнения в бухгалтерии по делам внутренней торговли и фабрикации» - предложено использование счета «выработка товаров». С.Ф. Иванов (1872 г.) предлагает учитывать в составе себестоимости только прямые затраты. Э.Э. Фельдгаузен (1888 г.), предложил учитывать движения ценностей исходя из заранее установленных твердых норм, фиксировать отклонения от них, и списывать их на счета прибылей и убытков. П.И. Рейнбот в работе «Фабричное счетоводство» (1875 г.) дал описание калькуляционной книге, а также раскрыл порядок распределения расходов пропорционально времени и пропорционально стоимости использованного материала.	
	Появление акционерных банков и обществ взаимного кредита (60-е годы XIX века)	Обязательность ведения двойной бухгалтерии для участников кредитных отношений
	В целом в этот период важное влияние на ведение учета оказывает большое количество предприятий с полностью или частично захваченным уставным капиталом, некоторые субъекты ведут учет на английском, французском и немецком языках и используют учетные стандарты этих стран. Это создает основу для выделения финансового учета из общей системы бухгалтерского учета.	
XX	В этот период по большей части развитие получает промышленный учет. Распространяется инструментарий экономического анализа. В рамках балансоведения устанавливается связь между учетом и анализом. В период с 1917 по 1920 гг. формируются новые теории учета, оценка результатов производства переносится в главк.	Себестоимость является важнейшей категорией не только в системе учета, но и в системе управления. В значительной степени интерес к проблематике исчисления себестоимости стимулируют идеи хозяйственного расчета. Происходит теоретическое обоснование учета затрат и калькулирования, совершенствуются методы учета затрат и калькулирования применительно к различным отраслям.

1	2	3
XX	<p>Вводится новое понятие для сравнения эффективности деятельности – выгодность. В период НЭПа (1923-1929) существовала 2 типа бухгалтерии – финансовая и производственная. Бухгалтер занимается при этом не только учетом, но и планированием, подготовкой информации, ее анализом и интерпретацией. В период с 1930-1953 гг. предпринимаются первые попытки создания системы нормативного учета, создаются плановые отделы. Функции бухгалтерии постепенно сводятся к контрольно-учетным. С 1953 по 1970 гг. происходит внедрение нормативного метода учета затрат, а к 1984 г. его применение носит массовый характер. Создавались бригадные формы управления производством, являвшихся прообразом центров ответственности. В условиях недостаточного информационного обмена контролирующих и планирующих органов с конкретными предприятиями в период плановой экономики были созданы сложные теории планирования и анализа, которые сдерживали развитие управленческого учета.</p>	<p>Развивается учет по сферам деятельности и структурным подразделениям. Попытки составления ежедневных балансов, распространение графических методов, как в системе отчетности, так и в качестве средств организации документооборота внутри предприятия (оперограммы). Преобладание вертикальной корреспонденции над горизонтальной за счет интенсивного использования счетов внутренних расчетов. Появляются личные счета экономии, трансформировавшиеся в центры ответственности. Начиная с середины двадцатого века развивается нормативный метод – как первая попытка создания управленческого учета затрат, однако его применение носило явственную калькуляционную направленность, отклонения анализировались только на заключительном этапе, что не позволило ему стать инструментом принятия полноценных управленческих решений. В рамках применения системы хозрасчета было сформулировано понятие «центр затрат», а также «центр ответственности», однако такой учет считался лишь аналитическим развитием калькуляции. В целом учетная мысль в этот период развивалась в основном в части учета затрат, который является лишь одним из направлений управленческого учета.</p>
Н.в.	<p>Концептуально-теоретическая синхронизация отечественной практики ведения управленческого учета и мирового опыта. В 1999 году создается экспертно-консультационный совет по вопросам управленческого учета. Адаптация и внедрение инструментария управленческого учета в деятельность отечественных предприятий сталкивается с существенным ограничением, вызванным кризисными процессами в экономике, что в свою очередь стимулирует проведение соответствующих исследований.</p>	<p>Управленческий учет ориентирован на общепринятые западные концепции. Происходит адаптация и распространение перспективных калькуляционных систем. Распространяется бюджетирование. В крупных корпорациях внедряется система интегрированной отчетности (отчетности об устойчивом развитии), оценка эффективности бизнес-процессов осуществляется с применением систем сбалансированных показателей. Появляются эффективные автоматизированные системы в области управленческого учета. Управленческий учет приобретает все более явную стратегическую направленность и т.д.</p>

Генезис теорий бухгалтерского учета в англоязычных странах<sup>1</sup>

Условное обозначение	Расшифровка	Период	Основные представители	Вклад в развитие учетной мысли
1	2	3	4	5
Персоналистическая школа учета (США)		1920 г.	В. Э. Патон, Р. Стивенсон, Г. Свиной	Сформулировано предложение учитывать на отдельных счетах отклонение от номинальной стоимости акций. Создана концепция стабилизированной бухгалтерии. Требуя переоценки, персоналисты отстаивали интересы поставщиков, кредиторов и акционеров. «Персоналисты считали, что весь актив бухгалтерского баланса равен требованиям собственников. Также они утверждали, что предприятию все равно за счет каких средств (собственных или заемных) развивать свою деятельность. Целью деятельности фирмы они видели увеличение количества оборотов. Персоналисты являлись сторонниками переоценки» [263, С. 359-360]
Институалистская школа учета (США)		1920 г.	Ф. Пикслей, А.Ч. Литтлтон, Р. Антони, Ю. Идзири	Поддерживали идею оценки по себестоимости. Историческую оценку признавали реалистичной, способствующей избавлению от субъективизма и сложных процедур, связанных с переоценкой. Институционалисты по сути отстаивали интересы собственника. «Собственные средства, то есть капитал не отождествлялся с кредиторской задолженностью. Полагали, что смешивать долги с капиталом нельзя» [263, С. 359].
Социологический подход		1960 г.	А. Раппопорт, А. Белкаой, Ф. А. Бимс, Н. М. Бедфорд, А.Ч. Литтлтон и др.	«Целью учета является обеспечение справедливости по отношению ко всем участникам процесса. Каждое положение должно приниматься или отвергаться в зависимости от его социального эффекта. Вводится категория социальных затрат и доходов» [263].
Экономический подход		1960 г.	М. Мунитс, Л. Л. Брукс, Г. Г. Миллер, С. Зефф	«Цель бухгалтерского учета заключается в контроле и оценке экономических показателей, обеспечении условия для достижения эффективности производства» [263, С. 376]
Бихеверистический подход		1960 г.	К. Т. Девине	«Учетный процесс – это процесс поведения бухгалтеров в различных служебных ситуациях, поэтому цель учета – это выработка способов влияния на поведение бухгалтеров» [263, С. 376-377]
Психологический подход		1965 г.	Р. Антони	«Понять бухгалтерию – значит понять и поставить под контроль бухгалтера. У предприятия не может быть цели, она может быть только у людей» [263, С. 378-380]

<sup>1</sup> Составлено автором на основании изучения: [163]; [216]; [195]; [263]; [301]

1		2	3	4	
Информационный подход		1969 г.	Г. Сортер	«В основу предмета учета должно быть положено информационное событие, элементарная информационная единица о факте хозяйственной жизни» [263, С. 380-385]	
Нормативная теория	ASOBAT	Положение о базовой теории бухгалтерского учета <sup>1</sup>	1966 г.	Американская бухгалтерская ассоциация, Р. Дж. Чемберс, Р. Маттессич	Переход от моделей оценки активов к полезности при принятии решений на основе финансовой отчетности. Бухгалтерский учет впервые рассматривается как информационно-измерительная система [366, С. 100]. Осуществление попытки единой универсальной теории бухгалтерского учета
	SATTA	Положение по теории бухгалтерского учета и теории допущений <sup>2</sup>	1977 г.	Л. Ревсин, Дж. Демски, Дж. Кеннели, К. Ларсон, Дж. Стаубус, Р. Стерлинг, Дж. Вейгандт, С. Зефф	Антагонизм наличия одной единой теории учета, трансформация учета от одной единой институциональной структуры к ориентации на пользователя бухгалтерской информации
ПТУ		Позитивная теория учета	1978 г.	Р. Уотс, Дж. Циммерман, Р. Каплан, М. Р. Метьюс, Ш. Сундер, Д. Купер, П. Миллер, К. Чепмен, М Пауер и др.	Позитивная теория учета в целом была синхронизирована с преобладавшим на данном этапе экономическим позитивизмом и отвечала принципам «рейгономики». Она выступала против государственного регулирования корпоративного учета. Основной идеей теории являлось «отражение того что есть, а не того, что должно быть».
ННТ		Новые нормативные теории	1990-н.в.	ННТ (И. Абейсекера, С. Ван Дер Лаан, Дж. Гатфри и др.). Условно-нормативная методология (Р. Маттессич). Нормативно-позитивный синтез (Э.С. Хендриксен)	Нормативная теория была разделена на 3 теории: условно-нормативная (теоретическая концепция, представляющая набор инструментальных гипотез в зависимости от преследуемых специфических информационных целей [355, с. 190]), новые нормативные (исследования относительно бухгалтерских правил, касающихся расходов и выгод [356, с. 93]), нормативно-позитивная (синтез двух теорий).
Концепция «тройной отчетности» (Tripple Bottom Line reporting)			1997 г.	Дж. Элкингтон	Раскрытие в отчетности информации относительно финансовых результатов деятельности наряду с информацией относительно результатов социальной и экологической деятельности экономического субъекта, что послужило основой для развития социально и экологически ориентированного учета

<sup>1</sup> A Statement of Basic Accounting Theory

<sup>2</sup> Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance



## Результаты оценки мнений респондентов относительно целей ведения управленческого учета

Анketируемые параметры	Сумма баллов, выставленных респондентами			В % к общей сумме баллов по каждой фокус-группе			В совокупности по всем респондентам		
	УР	НР	ПЭ	УР	НР	ПЭ	Баллов	В % к итогу	Место
Оценка эффективности деятельности организации	107	39	32	13,0	13,0	12,6	178	12,9	<b>2</b>
Учет, контроль и минимизация затрат	137	45	35	16,6	15,1	13,8	217	15,8	<b>1</b>
Интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета	35	14	14	4,2	4,7	5,5	63	4,6	11
Планирование, бюджетирование	70	44	37	8,5	14,7	14,6	151	11,0	<b>3</b>
Интерпретация информации об операционной деятельности	26	6	6	3,2	2,0	2,4	38	2,8	14
Внедрение и разработка новых информационных систем	47	13	17	5,7	4,3	6,7	77	5,6	9
Внедрение бизнес-стратегий, выработка оптимальной бизнес-модели	44	26	21	5,3	8,7	8,3	91	6,6	5
Учет и оценка капитальных затрат	61	9	12	7,4	3,0	4,7	82	6,0	8
Калькулирование фактической себестоимости продукции	66	29	16	8,0	9,7	6,3	111	8,1	4
Предотвращение банкротства	60	13	15	7,3	4,3	5,9	88	6,4	6
Сбор данных для пользователей	30	7	8	3,6	2,3	3,1	45	3,3	13
Стратегический учет, прогнозирование	57	22	8	6,9	7,4	3,1	87	6,3	7
Генерирование и создание стоимости	14	4	6	1,7	1,3	2,4	24	1,7	15
Мотивация персонала	34	17	19	4,1	5,7	7,5	70	5,1	10
Координация деятельности различных сегментов бизнеса	36	11	8	4,4	3,7	3,1	55	4,0	12
Итого	824	299	254	100,0	100,0	100,0	1377	100	х

## Динамическая оценка целей, стоящих перед бухгалтерами, занимающимися управленческим учетом

Цели управленческого учета	Фокус-группы									Итого		
	Учетные работники			Научные работники			Прочие эксперты					
	до 2000	с 2000 по н.в.	с н.в. До 2025	до 2000	с 2000 по н.в.	с н.в. До 2025	до 2000	с 2000 по н.в.	с н.в. До 2025	до 2000	с 2000 по н.в.	с н.в. До 2025
Оценка эффективности деятельности организации	13	56	29	2	36	19		11	5	15	103	53
Учет, контроль и минимизация затрат	25	67	47	18	37	32	4	9	16	47	113	95
Интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета	17	9	17	1	14	9		8		18	31	26
Планирование, бюджетирование	16	63	29	19	32	23	3	8	18	38	103	70
Интерпретация информации об операционной деятельности	14	17	8	1	6	5	2			17	23	13
Внедрение и разработка новых информационных систем	18	29	15	4	11	8	3	4	12	25	44	35
Внедрение бизнес-стратегий, выработка оптимальной бизнес-модели	12	7	31		8	33		3	10	12	18	74
Учет и оценка капитальных затрат	15	25	16	1	14	6		2		16	41	22
Калькулирование фактической себестоимости продукции	6	39	24	11	30	14	4	10	4	21	79	42
Предотвращение банкротства	8	4	33		10	5		2	6	8	16	44
Сбор данных для пользователей	17	13	16	2	7	6			2	19	20	24
Стратегический учет, прогнозирование	9	17	24	4	21	22			2	13	38	48
Генерирование и создание стоимости	5	16	14		4	3	2			7	20	17
Мотивация персонала	14	10	17	1	17	13	5	11	10	20	38	40
Координация деятельности различных сегментов бизнеса	10	18	7		5	10			2	10	23	19
Итого баллов	199	390	327	64	252	208	23	68	87	286	710	622

## Приложение 14

## Таблица

Динамическая оценка направлений развития управленческого учета в России (в % к общему количеству баллов)<sup>1</sup>

Анкетируемые параметры	Учетные работники			Научные работники			Прочие эксперты			Все респонденты		
	До 2000 г.	С 2000 по н.в.	С н.в. по 2025	До 2000 г.	С 2000 по н.в.	С н.в. по 2025	До 2000 г.	С 2000 по н.в.	С н.в. по 2025	До 2000 г.	С 2000 по н.в.	С н.в. по 2025
Активизация деятельности профессиональных сообществ, внешних консультантов, аудиторских служб, экспертно-аналитических центров в области методического сопровождения технологий управленческого учета и их широкого распространения	0,8	6,1	0,0	1,6	2,7	8,1	0,0	7,9	3,2	0,9	5,4	3,4
Повышение квалификации сотрудников	4,1	10,2	8,5	4,9	10,8	4,3	1,6	8,7	7,9	3,8	10,1	7,0
Изменение подходов к управлению отечественными компаниями	0,4	4,9	6,9	1,6	4,3	5,9	0,0	7,1	9,5	0,7	5,2	7,2
Утверждение обязательности ведения управленческого учета на законодательном уровне	0,8	6,9	2,0	1,6	4,9	2,7	0,8	1,6	4,0	1,1	5,0	2,7
Разработка более эффективных технологий и инструментов управленческого учета	3,7	7,7	8,1	3,2	6,5	8,1	0,8	10,3	4,8	2,9	7,9	7,4
Создание специализированных компьютерных программ	5,7	3,7	5,7	1,6	5,9	13,5	0,0	8,7	7,9	3,1	5,6	8,8
Информационно-консультационная деятельность властных институтов, научных и учебных центров по распространению знаний в области внедрения управленческого учета	1,6	4,5	4,9	0,0	3,8	2,2	0,0	4,8	7,9	0,7	4,3	4,7
Данных, вырабатываемых в системе бухгалтерского учета достаточно для принятия эффективных управленческих решений. Вследствие этого перспектив распространения управленческого учета не видим	0,0	2,0	0,8	0,0	1,1	0,5	0,0	0,0	2,4	0,0	1,3	1,1

<sup>1</sup> Вопрос респондентам был сформулирован следующим образом: «Укажите временной период, в котором данные факторы имели наибольшее значение»

Результаты оценки мнений респондентов относительно важности  
и информационной ценности технологий управленческого учета

Анкетлируемые параметры	Сумма баллов, выставленных респондентами			В % к общей сумме баллов по каждой фокус-группе			В совокупности по всем респондентам, %	Ранг
	УР	НР	ПЭ	УР	НР	ПЭ		
Бюджетирование	58	36	24	10,2	11,8	14,0	11,2	1
Прогнозирование	63	28	18	11,0	9,2	10,5	10,4	2
Стратегический управленческий учет	34	15	8	6,0	4,9	4,7	5,4	7
Метод стандарт-кост (нормативный метод учета затрат)	25	12	2	4,4	3,9	1,2	3,7	15
Метод директ-костинг	28	16	6	4,9	5,2	3,5	4,8	10
Всеобщее управление качеством (total quality management, TQM)	37	11	4	6,5	3,6	2,3	5,0	9
Расчет добавленной стоимости	26	11	5	4,6	3,6	2,9	4,0	13
Экономическая добавленная стоимость	11	9	5	1,9	2,9	2,9	2,4	18
Система сбалансированных показателей	24	16	8	4,2	5,2	4,7	4,6	11
Учет затрат по видам деятельности (АВ-костинг, «метод ABC», activity-based costing)	41	11	13	7,2	3,6	7,6	6,2	5
Управление по центрам ответственности	21	18	15	3,7	5,9	8,7	5,1	8
Управленческая отчетность	47	30	17	8,2	9,8	9,9	9,0	3
Управленческий анализ	44	27	14	7,7	8,8	8,1	8,1	4
КРІ-технологии	14	12	6	2,5	3,9	3,5	3,1	16
СVP-анализ (анализ безубыточности)	15	18	12	2,6	5,9	7,0	4,3	12
Управленческий учет бизнес-модели предприятия	14	10	6	2,5	3,3	3,5	2,9	17
Производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости продукции	43	16	5	7,5	5,2	2,9	6,1	6
Калькулирование по последней операции («точно в срок», just in time, JIT)	26	10	4	4,6	3,3	2,3	3,8	14
Итого	571	306	172	100,0	100,0	100,0	100,0	x

## Использование в практической деятельности технологий управленческого учета

Анкетлируемые параметры	Использование технологии респондентами в разрезе фокус-групп, %			Использование технологии по всем фокус-группам, %
	УР	НР	ПЭ	
Бюджетирование	76,9	92,9	81,8	82,4
Прогнозирование	80,8	64,3	72,7	74,5
Стратегический управленческий учет	34,6	50,0	27,3	37,3
Метод стандарт-кост (нормативный метод учета затрат)	50,0	64,3	18,2	47,1
Метод директ-костинг	34,6	57,1	18,2	37,3
Всеобщее управление качеством (total quality management, TQM)	30,8	21,4	18,2	25,5
Расчет добавленной стоимости	23,1	21,4	27,3	23,5
Экономическая добавленная стоимость	15,4	14,3	27,3	17,6
Система сбалансированных показателей	19,2	42,9	36,4	29,4
Учет затрат по видам деятельности (АВ-костинг, «метод АВС», activity-based costing)	50,0	28,6	45,5	43,1
Управление по центрам ответственности	23,1	50,0	45,5	35,3
Управленческая отчетность	61,5	78,6	54,5	64,7
Управленческий анализ	65,4	64,3	45,5	60,8
КРІ-технологии	7,7	35,7	18,2	17,6
СVP-анализ (анализ безубыточности)	26,9	57,1	36,4	37,3
Управленческий учет бизнес-модели предприятия	26,9	35,7	27,3	29,4
Производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости продукции	65,4	57,1	36,4	56,9
Калькулирование по последней операции («точно в срок», just in time, JIT)	30,8	35,7	18,2	29,4

Оценка сдерживающих и ограничивающих факторов с точки зрения внедрения инструментов и методов управленческого учета (% от величины присвоенных баллов в разрезе каждой технологии, по всей совокупности респондентов)

Технология управленческого учета	Существенность для принятия решений	Трудоемкость реализации	Затраты на внедрение	Итого
Бюджетирование	44,2	28,8	27,0	100,0
Перспективные калькуляционные системы «стандарт-кост», «директ-костинг», «точно в срок», «тангент-костинг», «ABC-костинг» и др.	36,1	30,9	33,0	100,0
Инструменты и технологии стратегического учета и прогнозирования (SWOT-анализ, GAP-анализ (анализ разрывов), система сбалансированных показателей (ССП), портфельный анализ)	35,5	32,9	31,6	100,0
Комплексное управление качеством	35,0	35,0	30,1	100,0
Концепция добавленной стоимости	34,0	35,9	30,1	100,0
Система сбалансированных показателей, система KPI	35,9	31,5	32,6	100,0
Управленческий анализ (анализ затрат, CVP-анализ (анализ безубыточности, маржинальный анализ), калькуляционный анализ, инвестиционный анализ)	36,1	33,7	30,3	100,0
Управленческий учет бизнес-модели экономического субъекта	35,2	30,8	34,1	100,0
Производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости продукции	43,1	29,7	27,2	100,0
Информационно-отчетные инструменты (управленческая отчетность, постоянный анализ финансовых результатов, учет по центрам ответственности, процессно-ориентированное управление и учет бизнес-процессов, учет затрат по стадиям жизненного цикла продукта)	37,9	31,5	30,6	100,0
Расчет себестоимости продукции и отклонений	39,4	32,1	28,5	100,0

Оценка трудоемкости, затрат и релевантности факторов, в наибольшей степени влияющих на изменение технологий управленческого учета (% от величины присвоенных баллов в разрезе каждой технологии)

Технологии управленческого учета	Учетные работники				Научные работники				Прочие эксперты			
	Существенность для принятия решений	Трудоемкость реализации	Затраты на внедрение	Итого	Существенность для принятия решений	Трудоемкость реализации	Затраты на внедрение	Итого	Существенность для принятия решений	Трудоемкость реализации	Затраты на внедрение	Итого
Бюджетирование	49,6	24,8	25,7	100,0	37,8	32,4	29,7	100,0	41,0	33,3	25,6	100,0
Перспективные калькуляционные системы («стандарт-кост», «директ-костинг», «точно в срок», «тангент-костинг», «ABC-костинг» и др.)	39,6	28,1	32,3	100,0	33,8	35,2	31,0	100,0	29,6	29,6	40,7	100,0
Инструменты стратегического учета и прогнозирования (SWOT-анализ, GAP-анализ (анализ разрывов), система сбалансированных показателей (ССП), портфельный анализ)	35,0	33,3	31,7	100,0	39,1	30,4	30,4	100,0	31,1	35,6	33,3	100,0
Комплексное управление качеством	35,2	35,2	29,5	100,0	33,3	31,7	34,9	100,0	36,6	39,0	24,4	100,0
Концепция добавленной стоимости	31,1	40,5	28,4	100,0	37,3	32,2	30,5	100,0	34,8	30,4	34,8	100,0
Система сбалансированных показателей, система KPI	36,0	32,0	32,0	100,0	35,6	32,9	31,5	100,0	36,1	27,8	36,1	100,0
Управленческий анализ (анализ затрат, CVP-анализ (анализ безубыточности, маржинальный анализ), калькуляционный анализ, инвестиционный анализ)	36,8	31,6	31,6	100,0	36,5	33,3	30,2	100,0	32,3	41,9	25,8	100,0
Управленческий учет бизнес-модели предприятия	37,2	29,5	33,3	100,0	34,2	31,5	34,2	100,0	32,3	32,3	35,5	100,0
Производственный учет и вопросы калькулирования себестоимости продукции	44,7	30,7	24,6	100,0	42,6	31,1	26,2	100,0	37,0	22,2	40,7	100,0
Информационно-отчетные инструменты (управленческая отчетность, постоянный анализ финансовых результатов, учет по центрам ответственности, процессно-ориентированное управление и учет бизнес-процессов, учет затрат по стадиям жизненного цикла продукта)	36,1	29,4	34,5	100,0	37,0	34,2	28,8	100,0	45,0	32,5	22,5	100,0
Расчет себестоимости продукции и отклонений	40,0	34,3	25,7	100,0	39,3	32,8	27,9	100,0	37,0	22,2	40,7	100,0

Оценка значимости факторов, в наибольшей степени влияющих на изменение технологий управленческого учета  
(% от совокупной величины присвоенных баллов)

Факторы	Фокус-группы			Итого по всем респондентам
	Учетные работники	Научные работники	Прочие эксперты	
а) Информационные технологии	9,7	17,8	15,5	13,0
б) Кризисные процессы в экономике	11,7	12,3	10,3	11,6
в) Изменения в подходах к управлению экономическим субъектом	10,4	9,6	10,3	10,2
г) Появление новых бухгалтерских компьютерных программ	11,0	8,2	12,1	10,5
д) Тактика ориентации на потребителя	5,2	1,4	8,6	4,9
е) Новый стиль управления (новые требования собственников, акционеров, учредителей)	7,1	6,8	3,4	6,3
ж) Новые требования к внешней отчетности	3,9	4,1	3,4	3,9
з) Глобализация, распространение внешней торговли и экспортно-импортных операций	2,6	2,7	5,2	3,2
и) Тактика ориентации на качество	5,8	4,1	6,9	5,6
к) Советы внешних консультантов (деятельность профессиональных сообществ)	1,9	1,4	0,0	1,4
л) Внедрение новых технологий в производство	9,7	9,6	3,4	8,4
м) Возникновение новых видов экономической деятельности	5,8	2,7	1,7	4,2
н) Усложнение структуры бизнеса	7,1	9,6	3,4	7,0
о) Появление новых объектов учета	1,9	5,5	5,2	3,5
п) Повышение внимания к экологической составляющей деятельности предприятия и социально-ответственному поведению	3,9	0,0	3,4	2,8
р) Приход в компанию иностранных собственников (партнеров, консультантов)	1,9	4,1	6,9	3,5





## Анализ сущностного содержания экономической категории «управленческий учет»

№ п/п	Автор	Определение	Источник
1	2	3	4
1	Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета	«Процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения»	[ <sup>1</sup> ]
2	Аверчев И. В.	«Процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении в организации для обеспечения оптимального использования ресурсов предприятия и полноты их учета. Также включает в себя подготовку финансовых отчетов для управленческих групп внешних пользователей информации (акционеров, кредиторов, регулирующих органов и налоговых инспекций)»	[12, с. 22]
3	Аврова И. А.	«Управленческий учет – одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование. Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связаны с развитием системы бухгалтерского учета»	[13, с. 11]
4	Акчурина Е. В., Солодко Л. П., Казин А. В.	«Под системой управленческого учета понимают совокупность детально проработанных форм и методов коммуникационной связи между подразделениями; обеспечение оперативности сбора и обработки информации; текущее планирование деятельности структурных подразделений; оперативный контроль за уровнем расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, анализ и прогнозирование сложившейся финансовой ситуации»	[16]
5	Апчерч А.	«Набор взаимосвязанных подсистем, которые фильтруют и обрабатывают данные из множества внутренних и внешних источников с тем, чтобы получить годную для применения информацию, связанную с деятельностью организации»	[24, с. 26]

<sup>1</sup> Утверждено Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России от 22 апреля 2002 г. N 4

1	2	3	4
6	Аткинсон Энтони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С.	«Добавляющий ценность процесс непрерывного совершенствования планирования, проектирования, оценки и функционирования систем финансовой и нефинансовой информации, который направляет действия менеджмента, мотивирует поведение, поддерживает и создает культурные ценности, необходимые для достижения стратегических, тактических и оперативных целей организации»	[284, с. 26]
7	Бакаев А. С.	«Управленческий учет – 1) в широком смысле система сбора информации в организации, предназначенной для удовлетворения потребностей внутренних и внешних пользователей; 2) в узком смысле производственный учет с более широким использованием методов планирования (бюджетирования), прогнозирования и управления затратами на производство»	[26, с 135]
8	Бережной В. И., Крохичева Г. Е., Лесняк В. В.	«Установленная организацией интегрированная система планирования, учета, контроля, анализа и регулирования, предоставляющая информацию о хозяйственной деятельности организации по соответствующим управляемым объектам и в необходимых аналитических разрезах в целях эффективного управления этой деятельностью»	[37, стр. 12]
9	Богатин Ю. В.	«Управленческий учет – часть управления производством, выполняющая комплексное информационное обеспечение управления фирмой; оно будет являться необходимой ее инфраструктурой, обслуживающей наряду с другими службами процесс нормального функционирования предприятия»	[41, с. 45]
10	Бойко Е. А., Кизилов А. Н., Богатая И. Н.	«Интегрированная система внутрихозяйственного учета, представляющая информацию о затратах и результатах деятельности предприятия и его структурных подразделений в разрезе прошлого, настоящего и будущего времени»	[126]
		«Информационная база системы управления, интегрирующая информационные потоки оперативного, статистического, бухгалтерского и налогового учётов»	[124]
		«Установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью»	[50, с. 9]
11	Бороненкова С. А.	«... к понятию «управленческий учет» относится не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами (то есть планирования) и система оценки деятельности подразделений, то есть в большей степени управленческие, чем бухгалтерские технологии».	[43]

1	2	3	4
12	Булгакова С. В.	«Система управленческого учета представляет собой интегрированное соединение (совокупность) свойственных ей компонентов (элементов) для создания заинтересованным пользователям информационного обеспечения процесса принятия стратегических, тактических и оперативных решений, реализации ими функции управления»	[47, с. 108-109]
13	Васильева Л. С., Ряховский Д. И., Петровская М. В.	«Комплексная система учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности организации в необходимых аналитических разрезах, необходимой для оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективах»	[58, с. 7]
14	Вахрушина М. А.	«Вид деятельности в рамках одной организации, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации»	[60, с. 12]
15	Волкова О. Н.	«Система информационного обмена в организации, предназначенная для принятия управленческих решений, направленных на достижение целей всей организации»	[114, с. 21]
16	Воронова Е. Ю.	«Подсистема бухгалтерского учета организации, которая собирает, регистрирует, обобщает и предоставляет информацию о хозяйственной деятельности организации в целом и ее структурных подразделений в целях управления, планирования, контроля, анализа и оценки»	[74, с. 30]
17	Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П.	«Система обеспечения информацией менеджеров, которые направляют и контролируют деятельность внутри организации»	[77, с. 15]
18	Головизнина А. Т., Архипова О. И.	«Управленческий учет представляет информацию руководству предприятия для планирования, контроля, анализа и принятия решений»	[81с. 3]
19	Грот Т., Лукка К.	«Управленческий учет – бизнес-функция, состоящая в получении информации, помогающей менеджерам в их планово-контрольной деятельности. Мероприятия управленческого учета – это сбор информации, ее классификация, обработка, подготовка отчетности, анализ и интерпретация информации»	[231, с. 15]
20	Гущина И. Э.	«Управленческий учет является аналитической системой формирования информации, требуемой для принятия управленческих решений. Управленческий учет, выполняя определенные функции, выступает в качестве информационного фундамента управления внутренней деятельностью организации, ее стратегией и тактикой»	[88, с. 15]

1	2	3	4
21	Друри К.	«Предоставление информации лицам в самой организации, на основе которой они могут обоснованно принимать решения и повышать эффективность и производительность текущих операций»	[93, с. 13]
22	Ермакова Н. А.	«Информационная система управления предприятием, интегрирующая в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняющая их достижению единой цели»	[100, с. 10]
23	Каверина О. Д.	«Информационная система, обеспечивающая сбор, измерение, систематизацию, анализ и передачу данных, необходимых для управления подразделениями предприятия и принятия управленческих решений»	[114]
24	Карпова Т. П.	«Интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации решения проблем будущего развития предприятия»	[118, с. 29]
25	Керимов В. Э.	«Информационная база системы управления, интегрирующая информационные потоки оперативного, статистического, бухгалтерского и налогового учётов»	[124, с. 16]
26	Кизилев А. Н.	«Составная часть интегрированной информационной системы организации, предназначенная для информационного обеспечения системы управления по функциям управления (планированию, контролю и анализу) на всех уровнях управления (оперативном, тактическом, стратегическом)»	[128, с. 16]
27	Ковалев В. В.	«Крупный подраздел бухгалтерского учета, имеющий целью обеспечение управленческого персонала информативными данными, полезными для оптимизации внутрифирменной деятельности (в особенности - оптимизация процесса управления затратами)»	[134, с. 393]
28	Кондраков Н. П.	«Установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью»	[141, с. 6-7]
29	Кондратова И. Г.	«Часть информационной системы предприятия и деятельность, направленная на обеспечение информацией руководства для принятия решений. Управленческий учет становится не только информационной системой, но и деятельностью по информационному обеспечению»	[143]
30	Кочкин А. Д.	«Управленческий учет – это сбор, регистрация и обобщения всей информации, необходимой руководству организации для принятия решений и эффективного управления»	[150, с. 22]

1	2	3	4
31	Кукукина И. Г.	«Управленческий учет – процесс, происходящий внутри фирмы с использованием функции учета, планирования, контроля и оценки ее деятельности, организационной работы, стимулирования и информационных связей по координированию действий. Он реализует системный подход к идентификации, измерению, сбору, анализу, подготовке, интерпретации и передаче информации, необходимой руководителю для выполнения его функций»	[158, с. 7]
32	Мизиковский Е. А.	«Управленческий учет представляет собой относительно обособленную подсистему бухгалтерского учета, в которой генерируется учетно-экономическая информация о затратах на конкретный вид деятельности предприятия и полученных на них доходах, используемая аппаратом управления всех уровней для поддержки планирования, нормирования, лимитирования, анализа, контроля и разработки управленческих решений»	[189, с. 41]
33	Нидлз Д., Андерсон Х., Колдуэлл Д.	«Управленческий учет применяется для отражения внутренних операций компании. Он охватывает все виды информации, которая измеряется, обрабатывается для внутреннего использования руководством»	[201, с. 40-42, 421-423]
34	Николаева О. Е.	«Управленческий учет охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием»	[205]
35	Палий В. Ф.	Управленческий учет – система внутреннего оперативного управления. «Суть управленческого учета заключается в предоставлении информации, которая необходима или может пригодиться менеджерам в процессе управления предпринимательской деятельностью. Управленческий учет – это система, выполняющая функции планирования, организации, учета и контроля, компенсаций и поощрений, самооценки и оценки менеджеров и персонала, координации и обмена информацией».	[210, стр. 4-7]
36	Пизенгольц М. З.	«...управленческий учет в широком плане представляет собой не только систему сбора, регистрации и обобщения информации. Это скорее система управления предприятием, интегрирующая разные подсистемы и методы управления, направленные на достижение одной цели – совершенствования производства, снижения затрат, повышения доходов»	[220, с. 3]
37	Рассказова- Николаева С. А., Шебек С. В., Николаев Е. А.	«Информационная система, представляющая собой любые данные об объектах управления (фактические, плановые, прогнозные, экспертные оценки и др.), необходимые менеджерам компании для принятия управленческих решений»	[235, с. 26-27]

1	2	3	4
38	Ришар Ж.	«Управленческий учет является частью динамического учета, средством спрятать последний от «нескромных» взглядов нескромных людей, т.е. конфиденциальный (секретный) динамический бухгалтерский учет. Управленческий учет имеет своей целью учет затрат и калькуляцию себестоимости работ и услуг по их функциям, центрам ответственности, рынкам и т.д.»	[238, с. 107, 110]
39	Скоун М.	«Предоставление менеджерам финансовой информации с целью помочь им в ключевых сферах: планирования, контроля, принятия решений»	[254, с. 7]
40	Соколов Я. В.	«Наблюдение, измерение, оценка, регистрация, обработка, систематизация и передача информации преимущественно о затратах и результатах хозяйственной деятельности в интегрированной системе учета, нормирования, планирования, контроля и анализа в целях формирования достаточной информационной базы, необходимой внутренним пользователям для стратегического и оперативного управления как предприятием в целом, так и его структурными подразделениями»	[267, с. 17]
41	Стажкова М. М.	«Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе»	[270, с. 10-11]
42	Уорд К.	«Содействие управленческому персоналу компании в процессе принятия финансовых управленческих решений, участие специалистов по финансам в рабочих группах, вырабатывающих решения»	[283, с. 7]
43	Фофанов В. А.	«Суть управленческого учета заключается в предоставлении информации, которая необходима менеджерам в процессе управления»	[294, с. 40]
44	Хан Дитгер, Хунгенберг Харальд	«Составная часть контроллинга. Структура отдельных элементов управленческого учета должна гарантировать получение информации, необходимой для ориентированного на результат и ликвидность планирования документирования и контроля во всех подсистемах предприятия. Структура финансового и управленческого учета должна гарантировать получение любой информации, которую предприятие обязано предоставлять в законодательном порядке»	[296, с. 100]

1	2	3	4
45	Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж	«Идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими - либо объектами»	[302]
46	Хоружий Л. И.	«Система управления прибылью и издержками, которая обеспечивает внутренних пользователей (управленческий аппарат, руководителей структурных подразделений и др.) информацией для планирования, управления и контроля за деятельностью организации»	[303, с. 5]
47	Шеремет А. Д.	«Подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций»	[316, с. 17]
48	Энтони Р., Рис Дж.	«Управленческий учет – процесс в рамках организации, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций»	[326, с. 269]



Многообразие принципов учетно-аналитического обеспечения  
в трактовке различных авторов

Группа принципов 1	Состав принципов 2	Автор 3
Международные концептуальные принципы	«Двойная запись; существующее предприятие; непрерывно продолжающаяся деятельность предприятия; объективность; оценка активов предприятия и отражение их в текущем учете и финансовой отчетности по фактической стоимости приобретения; регистрация дохода (выручки) в момент фактической реализации; соответствие затрат и доходов; последовательность; полное и достоверное отражение в отчетности всей информации для пользователей; значимость; периодичность; денежная оценка объектов учета и отчетности; консерватизм и др.»	Д. А. Панков [216, с. 20-23]
Традиционные принципы бухгалтерского учета и отчетности	«Имущественная обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики, временная определенность фактов хозяйственной деятельности»	ПБУ 1/2008, п. 5 [4]
Общесистемные принципы формирования информации	«Интерпретируемости, ясности, непротиворечивости, квантифицируемости, целостности»	Л. В. Попова, В. А. Константинов и др. [229, с. 9-12]
Принципы управленческого учета с управленческой позиции	«Разделение труда, дисциплина, единство распорядительства, подчинение частных интересов общему, централизация, иерархия, опережение данных для принятия управленческих решений, ответственность за последствия принятых решений»	Л. В. Попова, В. А. Константинов и др. [229, с. 9-12]
Принципы управленческого учета	«Непрерывность деятельности; единство планово-учетных единиц измерения; оценка результатов деятельности структурных подразделений и их руководителей; преемственность и многократное использование учетно-аналитической информации для принятия решений; системность коммуникационные связи внутри организации; бюджетный метод управления затратами и прибылью; полнота и аналитичность информации о носителях и объектах учета; периодичность предоставления аналитической информации»	И. Г. Кукукина [158, с. 11-13]
Принципы управленческого учета	«Оперативность, полезность, экономичность и конфиденциальность предоставления информации; гибкость и прогнозность системы управленческого учета; делегирования ответственности и мотивации исполнителей; контролируемость показателей внутренней отчетности; управление по отклонениям»	М. А. Вахрушина [60, с. 34-36]
Принципы управленческого учета	«Принцип непрерывности деятельности экономического субъекта; использования единых для планирования и учета единиц измерения; оценки результатов деятельности подразделений организации; преемственности и многократного использования первичной и промежуточной информации для целей управления; формирования показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления; применения бюджетного (сметного) метода управления; полноты и аналитичности, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета; периодичности, отражающая производственный и коммерческий циклы организации, установленные учетной политикой»	В. Э. Керимов [127]

1	2	3
Принципы управленческого учета	«Обособленности; непрерывности; полноты; своевременности; надежности; сопоставимости; понятности; периодичности; экономичности»	О. Н. Волкова [72]
	«Непрерывности деятельности; использование единых планово-учетных единиц; оценка результатов деятельности подразделений предприятия; преемственность и многократное использование; системная коммуникация внутри предприятия; бюджетно-сметный метод управления; полнота и аналитичность; периодичность»	Л. А. Жарикова [103, с. 8-10]
	«Соответствие бизнес-модели и информационных технологий; соответствие реального (реальное присутствие) и удаленного управления системой управленческого учета; принцип модного дома (принцип инноваций); принцип селфи; безопасная транспарентность; принцип свободы действий»	О. В. Рожнова [240, с. 22-23], [241]
Принципы управленческого учета в категориях теории систем	«Принцип размерности системы управленческого учета (размер системы определяется количеством элементов и связей в ней); иерархичности; вертикальной целостности; горизонтальной целостности; принцип обособленности»	С. В. Булгакова [47, с. 123-125]
Принципы управленческой информации	«Ответственность; адресность; достоверность; оперативность; экономичность; конфиденциальность»	О. В. Рыбакова [52]
	«Ответственность; управляемость; достоверность; взаимозависимость и релевантность»	О. Д. Каверина [114]
Принципы единой концепции управленческого учета	«Соответствие механизмов управленческого учета и контроля системным свойствам подразделений в сочетании с универсальной типологией центров ответственности; согласованности элементов системы управленческого учета; ориентация на цели организации; объективность оценки всех ступеней управления; справедливость материальной компенсации (оплаты труда); согласованность с экономическим и социальным окружением предприятия»	Л. И. Хоружий [303, с. 260-271]
Принципы, лежащие в основе оценки фактов хозяйственной деятельности	«Целостности; регистрации, идентификации и квантифицируемости; увязки доходов и расходов (соответствия); относительности; дополнителности и контроля учетных данных; использования единых планово-учетных единиц; оценки результатов деятельности внутренних подразделений; преемственности и многократного использования информации; ясности и интерпретируемости; коммуникации; осмотрительности (консерватизма)»	
Принципы учета для управления	«Ориентация на удовлетворение информационных потребностей управления, на подготовку затрат и результатов деятельности по внутрихозяйственным подразделениям предприятия»	В. Б. Ивашкевич [109]
Принципы, обусловленные требованиями бухгалтерского учета	«Уместность; непрерывность деятельности; существенность; достоверность; учет по себестоимости; периодичность; соответствие доходов и расходов»	
Принципы, формирующие состав и процедуры ведения управленческого учета	«Единство единиц измерения в планировании и учете; многократность использования учетно-аналитической информации и преемственность; полнота и аналитичность; бюджетный метод управления; логичность формирования показателей»	Т. П. Карпова [118]
Принципы, определяющие направления и способы управленческого учета	«Периодичность; учет затрат по процессам; признание результатов деятельности структурных подразделений»	

1	2	3
Общенаучные	«Научная обоснованность; системность; целесообразность»	И. Е. Мизиковский [189]
Общехбухгалтерские	«Начисления; имущественная обособленность; консерватизм»	
Общехэкономические	«Непрерывность деятельности; периодичность»	
Правовые	«Легитимность»	
Специфические	«Единые калькуляционные единицы; бюджетное управление; подотчетность стратегических единиц; управляемость расходов; преобладание сущности над формой»	О. Б. Вахрушева [59]
Базовые	«Непрерывности деятельности организации; имущественной обособленности; использования единых единиц для планирования и учета; преемственности и многократного использования информации в целях управления; оценки результатов деятельности структурных подразделений; периодичности; полноты и аналитичности»	
Специфические	«Бюджетного управления; учета бизнес-процессов; учета на основании движения продукта; релевантности информации»	
Международные принципы управленческого учета (Global Menegement Accounting Principles)	«Сбор и анализ необходимых данных для принятия решений (ретроспективные и перспективные, внутренние и внешние, финансовые и нефинансовые данные). Разработка рекомендаций для развития предприятий (понимание бизнес-модели и макроэкономической среды). Презентация рекомендаций развития предприятия (помощь в принятии стратегических решений)»	Институт присяжных бухгалтеров в области управленческого учета; <sup>1</sup> Американский институт дипломированных бухгалтеров <sup>2</sup>

<sup>1</sup> The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)

<sup>2</sup> American institute of Certified Public Accountants, AICPA

## Диффузия учетных и управленческих функций

Функция	Функции менеджмента	Функции бухгалтерского учета	Функции управленческого учета	Функции антикризисной системы управленческого учета
Планирование	+		+	+
Учет	+	+	+	+
Контроль	+	+	+	+
Организация	+		+	
Регулирование и координация	+		+	
Принятие решений	+		+	+
Обратная связь		+		
Информационная		+		
Аналитическая	+	+	+	+
Контрольная	+	+	+	+
Сохранность собственности		+		
Планово-контрольная	+		+	+
Учетная	+	+	+	+
Организационная	+		+	
Коммуникационная			+	
Управленческая	+		+	+
<i>Функция демпфирования кризисных явлений</i>	+			+
<i>Функция учетного обеспечения по объектам управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике</i>				+
<i>Функция поиска причинно-следственных связей неустойчивого финансового состояния и стабилизации бизнес-процессов</i>	+			+
<i>Функция мониторинга внешней среды</i>	+			+
<i>Функция оценки целесообразности инвестиций в условиях нестабильной рыночной конъюнктуры</i>		+		+
<i>Функция стандартизации и регламентации учетных процедур в условиях кризисных процессов в экономике</i>		+	+	+
<i>Оперативное методическое обеспечение в условиях кризиса</i>			+	+

Результаты оценки публикационной активности отечественных авторов,  
занимающихся изучением концепции бизнес-модели

Автор	Источник	Аннотация полученных результатов	Объект исследования	Позиция в отношении концепции бизнес-модели
1	2	3	4	5
Вахрушина М.А.	[62]	«Проанализированы зарубежные тенденции в области управленческого учета и сделан вывод о смене его парадигмы в тренде развития внешней финансовой отчетности. Сформулирован вывод об отставании отечественного управленческого учета, который все еще носит ретроспективный характер и сфокусирован на учете понесенных затрат, поиске оптимальных методик их распределения, изучении методов калькулирования. Обоснована необходимость пересмотра объектов управленческого учета, одним из которых должна стать бизнес-модель организации»	управленческий учет, контроллинг, бизнес-модель	бизнес-модель – новый объект управленческого учета
Войнов И.В., Пудовкина С.Г.	[70]	Раскрываются направления практического применения бизнес-моделей, описывается математическая модель финансово-обеспеченного производства фирмы, а также математические методы измерения бизнес-процессов	математические методы измерения бизнес-процессов	бизнес-модель – объект математического бизнес-моделирования
Трифилова А.А.	[282]	Автор приводит обзор монографий Генри Чесбро «Открытые инновации» <sup>1</sup> и «Открытые бизнес модели» <sup>2</sup> , акцентируя внимание на ключевых положениях бизнес-модели: при управлении инновациями не стоит оценивать только внутреннюю среду фирмы; для завоевания лидирующих позиций на рынке более важным, чем инновационная идея является создание эффективной бизнес-модели, использующей чужие инновации и распространяющей свои	открытие и закрытые бизнес-модели инновационных компаний в рамках парадигмы открытых инноваций	бизнес-модель – как объект инновационного менеджмента
Барленко В.И., Ефимова С.В.	[20]	Определяются условия применения методов бизнес-анализа при разработке бизнес-модели компании, основанной на процессных, улучшающих инновациях. Изучены драйверы и аналитические индикаторы формирования стоимости бизнеса в условиях применения стейкхолдерского подхода	система аналитического обеспечения устойчивого роста бизнеса	бизнес-модель – как объект бизнес-анализа
Малиновская Н.В.	[171]	Раскрывается сущность интегрированной отчетности, как новой модели корпоративной отчетности. Обоснованы ее концептуальные положения, принципы подготовки, структурные элементы. Выделены три основополагающие концепции интегрированной отчетности, обеспечивающие ее инновационный характер: капиталы, бизнес-модель, создание ценности на протяжении времени	Концепция интегрированной отчетности, отражающей процесс создания ценности на протяжении времени	Бизнес-модель как одна из основополагающих моделей интегрированной отчетности компании

<sup>1</sup> Chesbrough H. Open Innovation. The New Imperative for Creating and Profit ing from Technology. 2003

<sup>2</sup> Chesbrough H. Open Business Models. How to Thrive in the New Innovation Landscape. 2006

1	2	3	4	5
Полозова А.Н., Шамрина И.В.	[228]	Рассмотрены ключевые элементы экономического мониторинга деятельности промышленных фирм, оцениваются факторы и условия бизнес-деятельности, обосновывается бизнес-модель процедур мониторинга – как нового инструмента менеджмента в системе познания факторов внешней среды	бизнес модель процедур мониторинга деятельности промышленных фирм	бизнес-модель – как новый инструмент менеджмента
Маркова В.Д.	[177]	Изучены трактовки и содержательный контекст дефиниции «бизнес-модель», раскрыты ее взаимосвязи с отраслевой бизнес-системой и стратегией бизнеса, а также раскрыты потенциальные возможности реализации инноваций в бизнес-моделях	бизнес модель в системе конкуренции на современных рынках	бизнес-модель – как инструмент стратегического менеджмента
Городнов А.Г.	[82]	Описан порядок морфологической экспертизы бизнес-модели, методология морфологического реинжиниринга бизнес-процессов экономического субъекта и их организационного потенциала	бизнес-модель при реинжиниринге бизнес-процессов	бизнес-модель в системе менеджмента
Плотников В.С., Плотникова О.В.	[223]	Показана сущность бизнес-учета, целью которого является «формирование информации о процессах создания стоимости во времени в рамках бизнес-модели организации». «Бизнес-учет является механизмом информационного обеспечения подтверждения правильности принятых решений при распределении ресурсов и отражении результатов создания стоимости в интегрированной отчетности»	Бизнес-учет как вид бухгалтерского учета и основа интегрированной отчетности	Бизнес-модель – как объект информационного обеспечения принятия управленческих решений
Т.Л. Безрукова, А.А. Иванов	[34]	Раскрывается методический инструментарий идентификации приоритетов повышения инновационного развития экономических субъектов в рамках применения бизнес-моделирования и прогнозирования их инновационной деятельностью	методические аспекты механизма бизнес-моделирования на предприятиях	бизнес-модель – как объект инновационного менеджмента
Бердников В.В., Гавель О.Ю.	[36]	«Приводятся критерии и показатели оценки эффективности бизнес-моделей, а также сравнительный анализ результатов применения закрытых и открытых моделей бизнес-систем, основанных на инновациях, предложено применение шаблонов бизнес-моделей в рамках системы контроллинга»	Инструменты бизнес-анализа при разработке и мониторинге бизнес-модели	бизнес-модель – как объект бизнес-анализа в системе контроллинга
Сидорова М.И., Гордеева Е.И.	[253]	Приводится обоснование того, что изучение бизнес-модели является основой для построения системы управленческого учета. От состава ключевых индикаторов эффективности деятельности бизнеса зависят структура и масштаб системы управленческого учета, которая должна обеспечивать информационно-аналитическую поддержку стратегического, инновационного и процессного подходов в управлении при реинжиниринге бизнес-процессов»	Бизнес-модель в рамках процессного подхода в управлении в системе управленческого учета	Бизнес-модель – как объект управленческого учета

Приложение 25

**УТВЕРЖДАЮ**

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2017 г.

## **СТАНДАРТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

**«Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации»**

## Содержание:

1. Цель стандарта.....	3
2. Задачи стандарта.....	3
3. Состав процесса.....	4
4. Контроль исполнения процесса.....	4
5. Область применения стандарта и объект регламентации.....	4
6. Пользователи стандарта, их информационные запросы и сфера ответственности.....	4
7. Характеристика учетного процесса.....	4
8. Основные понятия, термины и сокращения.....	5
9. Порядок актуализации.....	6
10. Требования к документированию процесса.....	6
11. Описание элементов бизнес-модели.....	6
12. Инструменты информационного обеспечения в системе управленческого учета.....	8
13. Отчетность о реализации бизнес-модели.....	13
Приложение А анализ затрат в разрезе видов деятельности ЭС	
Приложение В Общий порядок проведения кросс ABC анализа	
Приложение С Матрица для оценки результатов кросс ABC анализа (для применения в условиях кризиса неплатежей)	
Приложение D Матрица для оценки результатов кросс ABC анализа (для применения в условиях кризиса неплатежей)	
Приложение E Анализ эффективности взаимодействия с покупателями для формирования бизнес-модели ЭС	
Приложение F Матрица для оценки результатов кросс ABC анализа покупателей (применяется в условиях кризиса неплатежей). Критерии для ранжирования покупателей по показателю рентабельности взаимодействия с ними в зависимости от уровня инфляции	
Приложение G Характеристика групп покупателей, проранжированных по результатам кросс ABC анализа	
Приложение H Управленческий отчет «Характеристика ключевых поставщиков» (для описания элемента бизнес-модели «Контрагенты»)	
Приложение I Матрица принятия решений относительно выбора структуры производства из нескольких альтернатив	
Приложение J Типовой порядок сегментирования деятельности холдинговой структуры на стратегические бизнес-единицы	



## 1. Цель стандарта.

1.1 Стандарт определяет порядок выполнения процесса формирования и реализации бизнес-модели. Цель стандарта – установить порядок организационно-методических и учетно-аналитических действий по формированию эффективной бизнес-модели сельскохозяйственной организации, за счет формализации требований и подходов к выработке релевантной информации в системе управленческого учета с целью принятия эффективных стратегических решений.

1.2 Отдельные нормы, не вошедшие в данный Стандарт и относящиеся к компетенции подразделений и должностных лиц ЭС, участвующих в процессе, подлежат определению в прочих распорядительных документах ЭС.

1.3 Стандарт базируется на действующих нормативных актах, законодательстве Российской Федерации, Уставе экономического субъекта и других локальных нормативных документах (актах) экономического субъекта, а также приказах и распоряжениях, регламентирующих финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта.

1.4 Настоящий Стандарт утверждается приказом Председателя экономического субъекта и с момента утверждения является обязательным для исполнения всеми вовлеченными в процесс формирования и реализации бизнес-модели структурными подразделениями и должностными лицами экономического субъекта.

1.5 Уточнения, изменения и дополнения к настоящему Стандарту вносятся по мере необходимости в связи с возникновением противоречий статей Стандарта действующему законодательству, Уставу экономического субъекта или изменяющимся условиям деятельности экономического субъекта.

1.6 Изменения в Стандарт вносятся приказом Председателя ЭС.

## 2. Задачи стандарта:

2.1 Процесс формирования бизнес-модели ЭС является частью системы финансово-экономического управления ЭС.

2.2 Для достижения цели, процесс решает следующие задачи:

- сбор, обобщение и анализ необходимых данных для принятия управленческих решений, выработка рекомендаций, альтернатив и стратегического видения дальнейшего развития экономического субъекта;
- выработка рекомендаций по документальному, информационному, аналитическому и учетному сопровождению процесса формирования и реализации эффективной бизнес-модели сельскохозяйственной организации с учетом специфических отраслевых условий их функционирования;
- аккумулирование и обобщение опыта в развитии бизнес-модели сельскохозяйственной организации – как объекта управленческого учета;
- разработка альтернативных вариантов реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации в зависимости от макроэкономических параметров функционирования;
- координация деятельности всех структурных подразделений и должностных лиц, задействованных в системе информационного обеспечения процесса формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации;
- создание основы для реализации системы внутреннего и внешнего контроля качества вырабатываемой информации в системе управленческого учета для формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации;
- стандартизация методики оценки эффективности и автоматизированной обработки отдельных элементов бизнес-модели экономического субъекта;
- повышение эффективности применения технологий, методик и инструментов стратегического управленческого учета;
- презентация высшему управленческому персоналу, а также всем заинтересованным пользователям (в системе интегрированной отчетности) реализуемой бизнес-модели предприятия и основных направлений ее совершенствования в будущем и др.

- контроль обоснованности планируемых к реализации мероприятий в рамках формируемой бизнес-модели, оптимизацию затрат на их реализацию

2.3 Результатом Процесса является утверждение бизнес-модели ЭС на прогнозируемый период.

### **3. Состав процесса.**

3.1 Процесс состоит из следующих подпроцессов: описание элементов бизнес-модели; инструменты информационного обеспечения в системе управленческого учета.

3.2 Корректировка процесса выполняется ежегодно, начинаясь 20 февраля года, предшествующего плановому. Бизнес-модель формируется на 3 года.

3.3 Процесс служит основанием для формирования среднесрочной производственной программы инвестиционной программы; прогноза по объему производства и выручки; · иных прогнозные, плановые и статистические данные. Процесс также является основой для формирования системы бюджетирования.

**4. Контроль исполнения процесса.** Ответственным за процесс в целом является Председатель ЭС

### **5. Область применения стандарта и объект регламентации.**

Настоящий стандарт применяется в отношении деятельности сельскохозяйственной организации. Он описывает порядок информационного обеспечения процесса формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации посредством применения методик, инструментов и технологий управленческого учета. Стандарт регламентирует систему управленческого учета в части формирования и реализации бизнес-модели экономического субъекта.

### **6. Пользователи стандарта, их информационные запросы и сфера ответственности.**

6.1 Пользователями стандарта являются работники учетно-аналитических, планово-экономических и финансовых служб сельскохозяйственной организации, а также менеджеры всех уровней управления. Стандарт обязателен для применения всеми работниками сельскохозяйственной организации. Ответственность за составление стандарта несет главный бухгалтер. Ответственность за реализацию стандарта несут менеджеры всех структурных подразделений организации. Дисциплина и корректное соблюдение всех требований стандарта позволит сформировать и успешно реализовывать эффективную бизнес-модель.

6.2 Стандарт является внутренним нормативным документом, не подлежащим представлению внешним пользователям в обязательном порядке.

### **7. Характеристика учетного процесса.**

7.1 Описание, изменение и формирование предложений по совершенствованию бизнес-модели экономического субъекта (агрохолдинга) осуществляется отделом управленческого учета совместно с планово-экономическим отделом.

7.2 Для описания бизнес-модели используется учетно-аналитическая информация аккумулированная в программе 1С: Предприятие, а также весь комплекс необходимой информации в системе управленческого учета.

7.3 Для систематизации, общения и обработки информации о реализуемой бизнес-модели экономического субъекта используются как унифицированные формы первичных учетных документов, так и разработанные экономическим субъектом.

## 8. Основные понятия, термины и сокращения.

Терминология, используемая в настоящем стандарте, не является универсальной для отрасли в области управленческого учета и не может быть использована для оценки профессиональной компетенции персонала.

**Активы** – это средства или ресурсы, контролируемые экономическим субъектом и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод. Активы экономического субъекта отражаются в балансе.

**Оборотные активы** – денежные средства, а также иные виды активов, которые будут обращены в денежные средства (проданы или потреблены) не позднее, чем через 12 месяцев после отчетной (плановой) даты (денежные средства, товарно-материальные запасы и др.).

**Внеоборотные активы** – активы долгосрочного использования, которые участвуют в обороте экономического субъекта в течение длительного времени (более 12 месяцев), постепенно перенося свою стоимость на себестоимость продукции (долгосрочные финансовые вложения, нематериальные активы, основные средства, расходы будущих периодов и др.).

**Бизнес-процесс** – это целенаправленная последовательность некоторых действий, то есть совокупность взаимосвязанных, регулярно повторяющихся мероприятий, процедур, операций, действий с использованием внутренних и внешних ресурсов, целью которых является создание ценности для потребителя

**Бизнес-модель** – описание экономической логики деятельности компании. В рамках настоящего стандарта бизнес-модель включает следующие разделы: виды деятельности; контрагенты экономического субъекта; ключевые ресурсы и процессы; потребительская ценность продукта; характеристика взаимодействия с клиентами; формула прибыли; рыночные параметры функционирования субъектов.

**Бюджет** – финансовый документ, согласно которому производится планирование результатов финансово-хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений.

**Бюджетирование** – процесс формирования бюджетов с использованием определенных правил.

**Внешний пользователь** – это сторонние пользователи информации с прямым, либо косвенным финансовым интересом.

**Вспомогательные бизнес-процессы** – бизнес-процессы, призванные поддерживать нормальное функционирование основных бизнес-процессов (поддерживающие или обеспечивающие).

**Внутренний пользователь (внутренние стейкхолдеры)** – в качестве внутренних стейкхолдеров, прежде всего, выступают учредители, собственники, генеральный директор, руководители и менеджеры бизнес-процессов, subprocessов, структурных подразделений, центров ответственности, линейные работники и др.

**Выход бизнес-процесса** – результат исполнения учетных процедур.

**Инфляционно-корректировочные мероприятия** – процесс нивелирования влияния инфляционных и дефляционных явлений в экономике на систему учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта за счет применения целостного комплекса мероприятий, процедур и методических подходов в системе финансового и управленческого учета, анализа и контроля, в результате которых пользователь получает данные «очищенные» от инфляционного воздействия.

**Материально ответственное лицо** – лицо, с которым заключен договор о материальной ответственности.

**Основные бизнес-процессы** – бизнес-процессы, генерирующие добавленную стоимость создаваемому продукту или услуге (производственные, операционные, инновационные, инвестиционные, послепродажного обслуживания и др.);

**Стандарт управленческого учета** – внутренний документ экономического субъекта, определяющий методологию применения инструментария управленческого учета, а также порядок учетно-аналитических, организационных, контрольных и иных мероприятий с целью повышения эффективности принимаемых управленческих решений.

**Управленческая отчетность** – система внутренних отчетов, предназначенная для менеджеров всех уровней экономического субъекта и используемая для принятия управленческих решений. Управленческие отчеты являются инструментами внутреннего контроля и оценки эффективности понесенных затрат, а также отрицательных денежных потоков в разрезе структурных подразделений экономического субъекта, центров ответственности, бизнес-процессов и др.

**Управляющие бизнес-процессы** – бизнес-процессы, в рамках которых происходит принятие управленческих решений.

**Учетно-аналитическое обеспечение разработки и реализации бизнес-модели в условиях кризисных явлений в экономике** – целостная система сбора, регистрации, аналитической обработки и систематизации информации о состоянии внешней и внутренней среды (субмикрорынка) с целью структурированного описания логики ведения бизнеса и реализации ключевых бизнес-процессов деятельности компании, а также способов создания добавленной стоимости в условиях падающего рынка.

**Центр ответственности** – сфера, сегмент, участок деятельности, подразделение организации, возглавляемое менеджером, который несет ответственность за результаты принимаемых решений в сфере планирования, нормирования, контроля и оперативного управления деятельностью данным подразделением.

БА – бухгалтер-аналитик.

БП – бизнес-процесс.

БМ – бизнес модель.

БУ – бухгалтерский учет.

МЦ – материальные ценности;

НУ – налоговый учет.

ПО – программное обеспечение.

СУУ – система управленческого учета.

УО – управленческая отчетность.

УУ – управленческий учет.

ЦО – центр ответственности.

ФО – финансовая отчетность.

ЭС – экономический субъект.

СБЕ – стратегическая бизнес единица

BCG – Boston Consulting Group

**9. Порядок актуализации.** Настоящий стандарт целесообразно пересматривать каждый отчетный период. Право и ответственность за внесение изменений в стандарт несет главный бухгалтер.

**10. Требования к документированию процесса.** Документирование осуществляется в соответствии с общими правилами документооборота в организации, а также на основании положения по ведению УУ.

**11. Описание элементов бизнес-модели.**

**11.1 Контрагенты ЭС.** В данном разделе описанию подлежат ключевые партнеры и поставщики ЭС, а также параметры взаимодействия с ними. Характеризуются ресурсы, получаемые от ключевых поставщиков, длительность и устойчивость партнерства с ними. Раскрываются основные направления деятельности поставщиков, а также важность организации для ключевых поставщиков, с точки зрения поддержания долгосрочного сотрудничества. Раскрытие поставщиков основных товаров, ресурсов и услуг, а также основных конкурентов позволяет произвести описание субмикрорынка ЭС, для целей последующего управления им. Сельское хозяйство характеризуется высокой материалоемкостью, что вызывает необходимость детального анализа поставщиков сырья и материалов.

При характеристике поставщиков ресурсов необходимо сосредоточиться на поставщиках финансовых ресурсов с учетом неравномерности поступления денежных потоков ввиду сезонного характера производства. При характеристике покупателей необходимо проанализировать затраты, которые несет ЭС в ходе коммерческого взаимодействия с покупателями, что позволит оценить эффективность (рентабельность) покупателей, кроме того важно также оценить стабильность покупателей и проранжировать их по степени значимости (объем закупок).

**11.2 Виды деятельности.** В данном разделе описывается степень диверсификации деятельности ЭС, приводятся основные характеристики производимой продукции, работ, услуг. Также скрытию подлежит перспектива создания новых видов деятельности по годам функционирования ЭС и те виды деятельности, которыми предприятие по тем или иным причинам уже не занимается. С учетом многоукладного способа ведения сельскохозяйственного производства, виды деятельности раскрываются в разрезе основного производства (приводится объем производства продукции растениеводства, животноводства и промышленных производств), а также вспомогательных производств, в разрезе которых целесообразно указать объем услуг, оказываемых на сторону. Также важно указать нерентабельные виды деятельности и идентифицировать основные причины. В условиях отсутствия «длинных кредитов» капиталоемкие направления (садоводство, мясное и молочное скотоводство, овощеводство в закрытом грунте) развиваются достаточно инертно, несмотря на наличие устойчивого внутреннего спроса. Еще одной особенностью сельскохозяйственного производства, влияющей на параметры БМ, является тот факт, что в силу длительного характера производственного процесса реакция на условия и требования рынка являются неэластичными. В сельском хозяйстве отсутствует типичная (стандартная) схема производства, что делает БМ конкретного ЭС, в конкретный временной период уникальной. В кризисных условиях при описании видов деятельности как элементов БМ оцениваются виды деятельности, конечный продукт по которым производится исходя из потребностей внешней среды, рыночной ситуации.

**11.3 Ключевые ресурсы и процессы.** Описываются ключевые ресурсы ЭС с точки зрения формирования добавленной стоимости (инфраструктура (здания, помещения, склады и др.), технологическая платформа (технологии производства, продажи, управления, логистики и др.), нематериальные активы, финансовые ресурсы).

Также подлежат описанию производственные, трудовые, имиджево-репутационные (бренд, узнаваемость и др.), социальные и др. ресурсы. Процессы могут быть описаны с точки зрения формирования добавленной стоимости. На принятие управленческих решений в отрасли оказывает влияние большое количество факторов, в том числе неконтролируемых, что осложняет управление отдельными технологическими операциями.

Главным ресурсом сельскохозяйственной организации является земля и процессы, связанные с вовлечением живых организмов в производственный процесс, что вызывает необходимость отражения в БМ специфических показателей эффективности использования ресурсов и реализации процессов. В данном разделе также целесообразно указать объем государственной поддержки.

**11.4. Потребительская ценность продукта.** Описывается степень удовлетворения запросов основных потребителей производимой продукции, характеризуется конкретная потребность потребителя, которую удовлетворяет продукция и как удовлетворить эту потребность с экономической выгодой для предприятия. В данном разделе также целесообразно описать, как бизнес-единица способствует решению проблем своих клиентов и какие параметры продукции, работ, услуг являются для них наиболее важными. В качестве ценности для потребителей может выступать не только сам продукт, но и качество обслуживания клиента персоналом, ценовые характеристики товара, его качество, бренд (имидж, репутация, реклама, презентации, история, лидерство, награды, сертификаты, наименование, сайт, офис, дресс-код, отношения в компании, порядок и др.) или сервис. Необходимо выделить явные и скрытые критерии потребительского спроса на производимую продукцию.

**11.5 Характеристика взаимодействия с клиентами.** В данном разделе раскрывается порядок работы экономического субъекта с клиентами, в частности здесь целесообразно описать опыт привлечения клиентов (реклама, выставки, сайт, интернет-сообщества, семинары, публикации в СМИ, поддержание отношения с основными клиентами (поздравления, встречи, опросы и др.)), длительность взаимодействия с ключевыми клиентами. Характеристика клиентов (юридические лица, представители крупного бизнеса, малые и средние предприятия, государство, физические лица, социальное положение клиентов, род занятий, географическое положение, отраслевые характеристики клиентов (банки, страховые организации и др.) и др. характеристики). Целесообразно выделить наиболее перспективную группу клиентов и характеристика особенностей построения взаимоотношения с ними.

**11.6 Формула прибыли.** Описывается процесс получения прибыли экономическим субъектом. С точки зрения кросс-функциональности управленческого учета и менеджмента, данный раздел является ключевым. Формула прибыли описывается с помощью характеристики доходов организации и порядка их формирования, а также тех продуктов, или параметров продукта, за которые клиенты готовы дополнительно платить. Могут быть также описаны формы платежей (продажа товаров, оплата подписки, аренда, лицензии, проценты и др.), периодичность денежных потоков, влияние фактора сезонности на данные процессы и т.д. В данном разделе описанию также подлежит состав, структура расходов и важность тех или иных расходов для формирования БМ, наиболее дорогостоящие ресурсы и действия, то есть наиболее ресурсо- и затратоёмкие процессы экономического субъекта. Могут быть описаны и иные параметры, влияющие на получение доходов экономического субъекта, такие как, например, скорость оборота активов, капитала и др. Также в разделе «формула прибыли» производится описание структуры затрат, доходов, центров финансово ответственности, денежных потоков, оценка полной производственной себестоимости; формирование информации в разрезе центров доходов и затрат; управление отклонениями от бизнес-плана и др.

**11.7 Рыночные параметры функционирования.** В данном разделе описываются каналы сбыта продукции, выделяются наиболее выгодные и перспективные из них (прямые продажи, торговые агенты, Call-центры, электронная коммерция, розничные / оптовые продажи, дилерская сеть и др. Описывается доля занимаемого бизнес-единицей рынка с помощью различных показателей и перспективы ее изменения.

## 12. Инструменты информационного обеспечения в системе управленческого учета

### 12.1 Общая характеристика бизнес-модели

#### 12.1.1 Историческая справка

**12.1.2 Анализ цепочек создания ценностей (Value chain)** – проводится с целью описания всех видов деятельности ЭС в контексте предоставления благ потребителю и выявления соответствующей величины затрат. Данный инструмент позволяет реализовать функцию стратегического планирования за счет идентификации источников конкурентного преимущества при анализе отдельных видов деятельности ЭС. Главной целью анализа является определение стратегических видов деятельности, создающих максимальную ценность (маржу).

Цепочку ценностей необходимо описывать согласно классической схеме (рис. 1).

Основными целями и ключевыми индикаторами при анализе цепочек создания ценностей (Value chain) будут являться:

- выделение ключевых видов деятельности;
- определение наиболее эффективных и рентабельных производств;
- изучение основных взаимосвязей между видами деятельности;
- выявление препятствий, снижающих эффективность взаимодействия;
- выработка информации для принятия оптимального решения при наличии альтернатив (самостоятельное производство или закупка на стороне);
- выработка информации для эффективного управления дебиторской задолженностью;

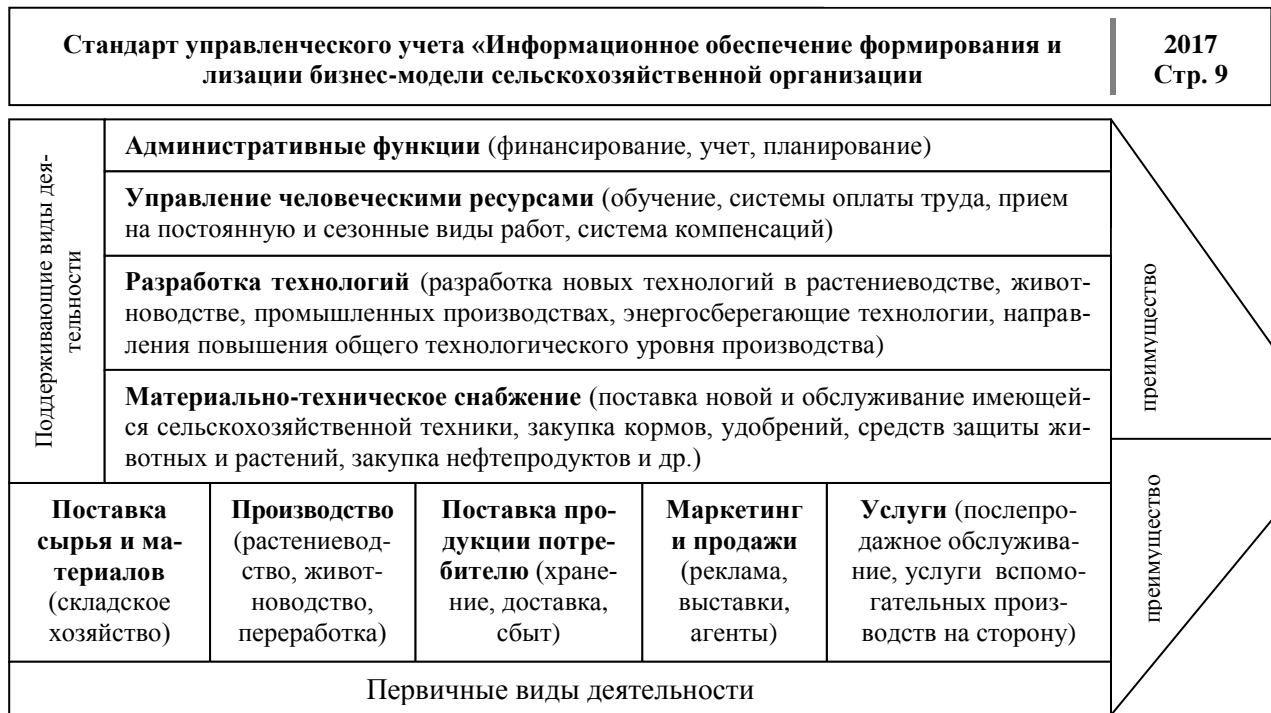


Рис. 1. Схема анализа цепочек создания ценностей (Value chain)

- выработка информации для принятия решений относительно наиболее перспективных направлений инвестирования средств;
- сравнительный анализ целостной цепочки создания ценности с конкурентами (определение конкурентоспособности по издержкам);
- анализ затрат в разрезе видов деятельности (приложение А);
- в разрезе каждого компонента цепочки создания стоимости необходимо выделить конкурентные преимущества, либо зоны потенциальных преимуществ ЭС.

**12.2 Контрагенты ЭС.** При описании данного элемента БМ могут использоваться следующие инструменты:

**12.2.1 Анализ цепочек поставок сырья и материалов (Supply chain management)** – служит для аккумуляции всего потока информации о сырье, материалах, работах, услугах и товарах, закупаемых ЭС. В процессе проведения анализа изучается вся совокупность организаций, осуществляющих взаимодействие с ЭС по вопросам организации информационных, финансовых и материальных потоков, а также в сфере оказания услуг, приобретения товаров и готовой продукции. Конечной целью анализа является оптимизация цепей поставок (от источников исходного сырья до конечного потребителя) за счет пролонгации, заключения, либо расторжения контрактов с предприятиями-изготовителями, складами, дистрибьюторами, провайдерами, экспедиторами, оптовыми и розничными фирмами. Степень зависимости ЭС от поставщиков может определяться в разрезе географических сегментов, а также удельного веса поставок в структуре себестоимости.

**12.2.2 Контентный анализ** – анализ текстовых массивов и сети интернет на предмет изучения рынков поставок сырья и материалов.

**12.2.3 Кросс ABC анализ поставщиков.** ABC-анализ позволяет ранжировать поставщиков в зависимости от различных параметров. Логика анализа состоит в том, чтобы выявить наиболее важных контрагентов, в соответствии с принципом Парето (20% ресурсов обеспечивают 80% результатов).

В целях описания БМ ЭС целесообразно классифицировать поставщиков в зависимости от объема поставок (товарооборота), а также с точки зрения стабильности данных поставщиков (XYZ анализа), критерием постоянства взаимодействия при этом выступает коэффициент вариации, рассчитанный на основании данных по закупкам на протяжении года. В ходе ABC анализа целесообразно выделить группу поставщиков повышенного риска.

Критерием отнесения поставщиков к данной группе может являться наличие рекламаций, нарушение сроков поставок по вине поставщика, ненадлежащее качество поставляемого сырья и материалов, нарушение платежной дисциплины др. При характеристике контрагентов (ABC-анализ) важно сосредоточиться на группе «А», являющейся наименьшей по численности, но наиболее значительной по объемам денежных потоков. В кризисных условиях потеря таких контрагентов может привести к снижению финансовой устойчивости экономического субъекта. Дифференциация поставщиков по результатам XYZ анализа позволяет установить стабильность контрагентов, потеря поставщиков группы «Х» может означать нарушение текущей деятельности, так как их поставки носят перманентный характер и являются наиболее важными с точки зрения операционной деятельности. В приложении «В» приводится общий порядок проведения кросс ABC анализа, его изменение и корректировка является прерогативой бухгалтера-аналитика. На основании итоговой матрицы (приложение «С») вырабатывается общая политика в отношении поставщиков на предстоящий период. При этом в условиях кризиса неплатежей, поставщиков необходимо дополнительно дифференцировать по состоянию дебиторской задолженности (приложение «D»).

Критерием для этого может являться наличие и количество дней просрочки дебиторской задолженности.

**12.2.3 Кросс ABC анализ покупателей.** В ходе описания первого элемента БМ «Контрагенты» помимо поставщиков необходимо проанализировать эффективность взаимодействия с покупателями, состав которых в сельском хозяйстве достаточно разнородный.

Особенностью функционирования крупных агрохолдинговых структур является сегментирование видов деятельности, таким образом, что производственные функции выполняет один субъект, а коммерческие другой, которых в свою очередь может быть несколько (например, несколько торговых точек в различных географических сегментах). В этих условиях затраты, связанные с обслуживанием торговой инфраструктуры существенно увеличиваются, а покупатели дифференцируются в зависимости от коммерческой эффективности. Для оценки эффективности взаимодействия с покупателями необходимо исходить из следующих положений:

1. стоимость контракта складывается исходя из себестоимости одного центнера сельскохозяйственной продукции, а также всех расходов, связанных с продажей продукции. Величина себестоимости при этом не влияет на рентабельность взаимодействия с покупателями, поскольку является одинаковой для всех покупателей;

2. в структуре затрат полноциклового агроформирования холдингового типа большой удельный вес занимают затраты, связанные с продажей продукции, которые при этом не являются одинаковыми для каждого покупателя, исходя из соотношения данной величины затрат и выручки рассчитывается эффективность взаимодействия с покупателями;

3. Для оценки эффективности взаимодействия с покупателями следует идентифицировать следующие затраты в разрезе каждого из них, либо в разрезе географического сегмента ЭС: затраты связанные с подработкой и переработкой, лабораторным анализом, документальным сопровождением процесса взаимодействия с контрагентом (затраты на торговую коммуникацию, правовую и претензионную работу), сертификацией, транспортировкой или промежуточным хранением соответствующей продукции. Размер данных затрат для каждого покупателя будет различным в зависимости от объема услуг и работ, что и определяет неодинаковую эффективность (рентабельность) взаимодействия с покупателями.

4. Целесообразность дальнейшего взаимодействия с покупателем должна определяться в зависимости от соотношения чистой прибыли и выручки, получаемой за проданную продукцию.



5. Анализ эффективности покупателей позволяет установить тех из них, на которые нужно направить максимальное управляющее воздействие с целью повышения рентабельности взаимодействия. Выявленные в процессе анализа низкорентабельные покупатели могут быть подвергнуты дополнительному анализу, на основании которого принимается окончательное решение о снижении процента предоставляемых скидок, сокращении использования поощрительных программ). Для отдельных покупателей может быть разработана программа по переходу в сегмент высокорентабельных за счет изменения условий взаимодействия.

6. Анализ эффективности взаимодействия с покупателями для формирования БМ ЭС производится по специализированной форме (приложение Е);

7. Общий ABC- и XYZ-анализ покупателей проводится согласно алгоритму, разработанному для поставщиков (приложение В);

8. В условиях кризисных процессов в экономике анализ покупателей проводится согласно приложению F.

9. Отметим, что нижний порог рентабельности для покупателей (группа С) необходимо сравнивать с базовой доходностью в экономике, которая рассчитывается как сумма ставки рефинансирования, увеличенная на официальный уровень инфляции (например при ставке рефинансирования в 10% и инфляции в 8% - базовая доходность составит 18%).

10 На основании ABC-анализа покупателей может быть принято решение об изменении ценовой политики, а также о реализации жесткого мониторинга цен конкурентов.

11. В приложении G приведена форма внутреннего документа для анализа эффективности взаимодействия с покупателями «Регистр определения рентабельности покупателя», а также характеристика групп покупателей, проранжированных по результатам кросс ABC анализа с целью внесения изменений в реализуемую концепцию БМ ЭС.

**12.2.4 Поведенческий анализ** (оценка мотивов участников на основе прогнозирования состояния внешней и внутренней среды). Данный анализ необходимо проводить в отношении наиболее значимых контрагентов (поставщиков и покупателей).

**12.2.5 Формирование управленческой отчетности, характеризующей эффективность взаимодействия с контрагентами.** По различным параметрам контрагентов для описания БМ ЭС применяются разработанные экономическим субъектом регистры первичного учета, а также формы управленческой отчетности, способствующие систематизации информации о поставщиках и покупателях ЭС и эффективности взаимодействия с ними, часть документов представлена в приложениях к настоящему стандарту.

**12.3 Виды деятельности.** При описании данного элемента БМ могут использоваться следующие инструменты:

**12.3.1 Анализ специализации субъекта.** В условиях многоотраслевого характера аграрного производства, критерием по которому определяется уровень специализации, могут являться следующие показатели: структура валовой и товарной продукции; структура посевных площадей; поголовья скота, структура затрат труда. В процессе описания бизнес-модели экономического субъекта уровень специализации определяется исходя из удельного веса отрасли или культуры в общем объеме реализованной продукции, в разрезе вышеописанных показателей. При этом в разрезе каждой основной отрасли необходимо выделить дополнительную отрасль, обеспечивающую эффективное функционирование основной отрасли за счет ускорения оборачиваемости капитала, повышения эффективности использования земельных ресурсов и основных средств (скотоводство – кормопроизводство; свиноводство – молочное скотоводство; семеноводство – пчеловодство и т.д.). Для расчета глубины специализации используется коэффициент специализации ( $K_{cn}$ ): 
$$K_{cn} = \frac{100}{\sum [U_{dn} \times (2n-1)]}$$
 где  $U_{dn}$  – удельный вес n-го вида товарной продукции в общем ее объеме;  $n$  – порядковый номер отдельных видов продукции по их удельному весу в ранжированном ряду, представляющий собой упорядоченный ряд значений либо в порядке убывания (возрастания). В случае если значение коэффициента менее 0,2 то это свидетельствует о слабой специализации; от 0,2 до 0,4 – свидетельство средней специализации; от 0,4 до 0,6 – высокая специализация; если же значение коэффициента превысило 0,6 – то, специализация ЭС является углубленной.

При планировании деятельности ЭС происходит предвосхищение будущих событий, планирование видов деятельности должно реализовываться посредством целенаправленного поиска, оценки и отбора альтернатив с учетом ожиданий будущего состояния внешней среды экономического субъекта. В этой связи, для принятия решений подобного рода, необходимо использовать матрицу принятия решений (приложение I).

12.3.2 CVP-анализ (может применяться при разработке производственной программы выпуска продукции)<sup>1</sup>.

12.3.3 Анализ бизнес-направлений с традиционной высокой доходностью и окупаемостью. Производится сопоставление финансовых результатов деятельности ЭС с затратами на их получение в разрезе основных видов деятельности;

12.3.4 Анализ, основанный на концепции стратегических бизнес-единиц. Деятельность ЭС сегментируется на ряд организационных единиц (стратегические бизнес-единицы (СБЕ)), для каждой из которых четко идентифицируется покупатель, имеются свои конкуренты, выбирается обособленная от других СБЕ ценовая политика, параметры качества продукции, а также имманентный стиль и торговая марка. Товары, производимые СБЕ, должны быть взаимозаменяемыми. Каждая СБЕ может развиваться как самостоятельное направление бизнеса и при этом они не должны зависеть друг от друга. Количество СБЕ должно быть ограниченным. Типовая последовательность сегментирования деятельности ЭС на СБЕ представлена в приложении J.

12.3.5 Разработка бюджетов и отчетов, характеризующих эффективность различных видов деятельности<sup>2</sup>;

12.3.6 Выбор наиболее приоритетных направлений деятельности с помощью матрицы BCG. Стратегическое планирование с помощью матрицы BCG заключается в оценке конкурентоспособности товара на основе рассмотрения модели жизненного цикла товара. В соответствии с данной моделью каждый товар проходит 4 стадии развития: выход на рынок («проблема»), рост («звезда»), зрелость («дойная корова») и спад («собака»). Индикатором стадии жизненного цикла является темп роста отраслевого рынка, а также относительная доля рынка. В результате производится дифференциация видов бизнеса на четыре различные группы.

**12.4 Ключевые ресурсы и процессы.** При описании данного элемента бизнес-модели могут использоваться следующие инструменты:

12.4.1 Управление «точно в срок» (Just-in-Time);

12.4.2 Управление неиспользуемой мощностью (Unused capacity);

12.4.3 ABC-подход;

12.4.4 Анализ «узких мест»;

12.4.5 Управление рисками и изменениями (Enterprise risk management / Change management);

12.4.6 Бюджетирование ресурсов и процессов на нулевой основе, бюджетирование на основе результативности, бюджетирование, основанное на методе начисления и др.

**12.5. Потребительская ценность продукта.** Применяемые инструменты и технологии: концепция «шесть сигм»; функционально-стоимостной анализ; Учет параметров качества продукции; разработка ассортиментного портфеля; выработка форм управленческой отчетности, содержащей показатели оценки потребительской ценности продукта (финансовые и нефинансовые показатели); инструментарий всеобщего управления качеством (Total Quality Management - АВМ); при проектировании новой продукции может быть использована система целевых затрат (Target costing); в сфере инновационного бизнеса используют систему управления стоимостью в цепочках поставок – система стратегического управления затратами (Supply Chain Management)

<sup>1</sup> Методика CVP-анализа подробно рассмотрена в отдельном параграфе диссертационного исследования

<sup>2</sup> Методические аспекты бюджетирования рассматриваются в отдельном разделе диссертационного исследования <sup>2</sup>

Методика CVP-анализа подробно рассмотрена в отдельном параграфе диссертационного исследования

<sup>2</sup> Методические аспекты бюджетирования рассматриваются в отдельном разделе диссертационного исследования

**Бенчмаркинг** (benchmarking) – как способ выявления лучших практик контрагентов и конкурентов, выявление функций с недостаточно высокой эффективностью, принятие мер по их устранению.

**12.6 Характеристика взаимодействия с клиентами.** В данном разделе вырабатывается информация, характеризующая наиболее перспективную целевую группу клиентов, на которую впоследствии мог бы ориентироваться экономический субъект, посредством следующих инструментов: текущая и перспективная оценка целевой аудитории; анализ рентабельности покупателей, анализ прибыльности покупателей (customer-profitability analysis); инструменты взаимоотношениями с потребителями (Customer relationship management). Разрабатываются специальные формы управленческой отчетности

**12.7 Формула прибыли.** Применяемые инструменты и технологии: процессно-ориентированные методы учета (Activity-Based Costing) - позволяет идентифицировать эффективность различных бизнес-направлений, а также генерирует информацию относительно операционных затрат; Функциональный учет затрат и результатов. Используется технология снижения затрат без их тотального урезания, а путем оптимизации издержек отдельных бизнес-процессов за счет использования модели TDABC (Time driven activity-based costing) базирующейся на временном носителе затрат. Разрабатываются управленческие отчеты, содержащие систему показателей эффективности формирования добавленной стоимости в виде древовидной структуры (экономические показатели, центры финансовой ответственности – места возникновения затрат). В отдельных случаях применяются следующие технологии: Теория ограничений (Theory of Constraints, TOC); Концепция управления стоимостью компании (Value-Based Management, VBM); Целевое калькулирование (target costing); Кайдзен-костинг; модель создания корпоративной стоимости (Shareholder Value).

#### **12.8 Рыночные параметры функционирования субъектов.**

Изучение контролируемых и не контролируемых факторов, событий и объектов, связанных с внешней средой развития ЭС должно производиться на систематической основе, с целью получения плано-прогнозной информации, а также для мониторинга сильных и слабых сторон ЭС на в конкурентной среде.

При описании данного элемента бизнес-модели могут использоваться следующие инструменты: 12.8.1 Анализ каналов продаж; 12.8.2 Анализ макро-экономических тенденций; 12.8.3 Анализ показателей заказа, оптимизация заказов, анализ сегментов (районов) сбыта; 12.8.4 SWOT-анализ; 12.8.5 экспертная оценка факторов внешней среды, а также оценка стратегического климата внешней среды с помощью STEP-анализа; 12.8.5 Анализ потенциала; сравнительный анализ деятельности предприятий (сопоставление основных технико-экономических и финансовых показателей двух и более предприятий конкурентов), сравнительный отраслевой анализ (сравнение ключевых показателей ЭС с показателями других предприятий отрасли или же в среднем по отрасли). 12.8.6 В части управления затратами, связанными с выводом на рынок новой продукции может быть использована концепция калькулирования на базе жизненного цикла (Lifecycle costing). 12.8.7 Функционально-стоимостной анализ. Предполагает оптимизацию соотношения затрат и результатов выполнения процессов с целью производства продукции; 12.8.8 Бенчмаркинг (benchmarking); 12.8.9 Анализ цепочки создания стоимости, как совокупности функций выполняемых ЭС, на входе и выходе из которой ЭС взаимодействует с контрагентами по рынку; 12.8.10 Анализ полей бизнеса (profit impact of market strategies - PIMS).

**13. Отчетность о реализации бизнес-модели.** Ежеквартально, в течение 30 календарных дней после окончания квартала формируется пояснительная записка с указанием хода реализации бизнес-модели, а также необходимости ее корректировки. В конце календарного года формируется отчет о реализации бизнес-модели и утверждается бизнес-модель на следующий отчетный период.

Анализ затрат в разрезе видов деятельности ЭС<sup>1</sup>  
За \_\_\_\_\_  
(период)

№ п/п	Виды деятельности	Сумма, тыс. руб.		Удельный вес, %		Отклонение		Прогнозная величина
		Базисный период	Отчетный период	Базисный период	Отчетный период	Тыс. руб.	%	
1	Прямые производственные затраты <sup>2</sup> , в т.ч.:	x	x	x	x	x	x	x
1.1	материальные затраты	x	x	x	x	x	x	x
1.1.1	семена и посадочный материал	x	x	x	x	x	x	x
1.1.2	удобрения	x	x	x	x	x	x	x
1.1.3	средства защиты растений и животных	x	x	x	x	x	x	x
1.1.4	корма	x	x	x	x	x	x	x
1.1.5	сырье для переработки	x	x	x	x	x	x	x
1.1.6	нефтепродукты	x	x	x	x	x	x	x
1.1.7	прочие материальные затраты	x	x	x	x	x	x	x
1.2	затраты на оплату труда	x	x	x	x	x	x	x
2	Расходы по организации производства и управлению ЭС в целом <sup>3</sup>	x	x	x	x	x	x	x
3	Расходы по управлению производством <sup>4</sup>	x	x	x	x	x	x	x
4	Расходы по управлению финансами <sup>5</sup>	x	x	x	x	x	x	x
5	Расходы по содержанию основных средств <sup>6</sup>	x	x	x	x	x	x	x
6	Управление закупками <sup>7</sup>	x	x	x	x	x	x	x
7	Технологическая подготовка сельскохозяйственного производства <sup>1</sup>	x	x	x	x	x	x	x

<sup>1</sup> Проводится для целей анализа цепочек создания ценностей (Value chain)

<sup>2</sup> Прямые затраты на производство продукции растениеводства, животноводства, промышленных производств (данные по дебету счета 20 «Основное производство»)

<sup>3</sup> Общехозяйственные расходы

<sup>4</sup> Общепроизводственные расходы

<sup>5</sup> Долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы, проценты по кредитам, содержание инфраструктуры, связанной с управлением финансами

<sup>6</sup> Амортизация, ремонт и техническое обслуживание основных средств

<sup>7</sup> Расходы, связанные с содержанием инфраструктуры закупочной деятельности, в т.ч. оплата труда менеджеров по закупкам, а также отчисления на социальные нужды; расходы на разработку планов и балансов материально-технического обеспечения производственной программы; расходы по доставке материальных ресурсов; расходы по разработке стандартов материально-технического обеспечения; расходы на обеспечение сохранности МЦ, организацию складского хозяйства, соблюдение условий хранения МЦ и др.

7.1	Технологическая подготовка растениеводства	x	x	x	x	x	x	x
7.2	Технологическая подготовка животноводства	x	x	x	x	x	x	x
7.3	Технологическая подготовка промышленных производств	x	x	x	x	x	x	x
7.4	Технологическая подготовка вспомогательных производств	x	x	x	x	x	x	x
8.	Выполнение услуг для нужд основного производства <sup>2</sup>	x	x	x	x	x	x	x
9.	Перемещение сельскохозяйственной продукции <sup>3</sup>	x	x	x	x	x	x	x
10.	Процессы управление качеством	x	x	x	x	x	x	x
11.	Управление системой сбыта продукции и маркетинг <sup>4</sup>	x	x	x	x	x	x	x
12.	Управление правовой работой на предприятии <sup>5</sup>	x	x	x	x	x	x	x
13.	Охрана предприятия	x	x	x	x	x	x	x
14.	Бухгалтерский, налоговый, управленческий учет	x	x	x	x	x	x	x
15.	Управление персоналом	x	x	x	x	x	x	x
16.	Организация условий труда	x	x	x	x	x	x	x
17.	Прочие затраты	x	x	x	x	x	x	x
18.	Итого полная себестоимость	x	x	x	x	x	x	x

<sup>1</sup> Разработка структуры севооборота, проведение агрохимического анализа почв, расходы по организации системы орошения; расходы на организацию тепличного хозяйства; расходы, связанные с разработкой и реализацией программы биологизации земель; расходы, связанные с разработкой и внедрением технологий точного земледелия; расходы по организации спутникового мониторинга земель; расходы, связанные с разработкой и внедрением передовых научных технологий; затраты на строительство, реконструкцию и техническое перевооружение мелиоративных систем; расходы на организацию рациональной системы обработки почв; расходы по организации системы защиты растений и оптимизацию сортовой политики; расходы на внедрение систем позиционирования и навигации сельскохозяйственных машин и др.

<sup>2</sup> Данные счета 23 «Вспомогательные производства»

<sup>3</sup> Расходы, связанные с внутренним перемещением произведенной сельскохозяйственной продукции до момента ее продажи или внутреннего использования

<sup>4</sup> Расходы, связанные с маркетинговой деятельностью, упаковкой и отгрузкой сельскохозяйственной продукции, в т.ч. расходы, связанные с изучением спроса, поиском новых географических сегментов сбыта продукции; представительские расходы, связанные с заключением договоров на поставку сельскохозяйственной продукции потребителям; расходы, связанные с обеспечением приемки готовой продукции от производственных подразделений с целью последующей продажи; затраты, связанные с организацией выставочно-ярмарочной и рекламной деятельности; расходы по организации оптовой торговли; затраты, связанные с проведением мониторинга оптовых и розничных цен на продукцию; разработка ассортиментной политики и др.

<sup>5</sup> Затраты на осуществление методического руководства правовой работой на предприятии, в т.ч. затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды юристов; затраты на разработку документов правового характера; судебные издержки; затраты на проведение правовой экспертизы; организация учета и хранения правовых документов, а также законодательных нормативных актов и др.

Общий порядок проведения кросс ABC анализа поставщиков <sup>1</sup>



№ п/п	Наименование поставщика	Наличие рекламаций		Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Совокупный уровень, %	Категория ABC	Коэффициент вариации	Категория XYZ
		шт.	тыс. руб.						
1							A		X
2							B		Y
3							B		Y
4							C		Z
5							C		Z
6							C		Z
	Итого				100,00	x	x		

<sup>1</sup> К группе «D» целесообразно отнести поставщиков с просроченной дебиторской задолженностью свыше 45 дней, наличием неоднократных рекламаций предъявленных вследствие претензий по качеству поставленной продукции, сырья, материалов, нарушений условий поставки и обслуживания

<sup>2</sup> Рекомендуемая для проведения анализа форма

Таблица

Матрица для оценки результатов кросс ABC анализа (применяется в условиях стабильной экономической ситуации)

Категория / характеристика		Уровень стабильности			
		X	Y	Z	
		Наиболее стабильные поставщики	Контрагенты с неравномерными (нестабильными) поставками	Наименее стабильные поставщики	
Уровень значимости	<b>A</b>	Наиболее значимые поставщики, которые требуют детального, непрерывного анализа и контроля. Стоимость поставляемого сырья и продукции составляет порядка 60-70% от совокупного значения, при этом по количеству контрагентов данная группа наименьшая	<b>AX</b> - Наиболее важные поставщики, со стабильно высоким объемом непрерывных поставок. Требуют детального анализа и контроля. Зависимость от поставщиков данной группы максимальная	<b>AУ</b> -Значимые поставщики с недостаточно прогнозируемыми, сезонными или не уникальными поставками. Требуют точного учета	<b>AZ</b> -Ключевые поставщики с наименее стабильными поставками. Требуют постоянного и точного контроля и прогнозирования
	<b>B</b>	Менее ценные поставщики, но более многочисленные (оборот 20-30% от общей величины). Контрагенты данной группы контролируются и анализируются селективно	<b>BX</b> -Стабильный объем поставок средних по важности материалов, услуг и товаров. Требуют обычного контроля	<b>BУ</b> -Нестабильные поставщики средней важности. Требуют умеренного мониторинга	<b>BZ</b> -Поставщики средней степени важности с одновременными поставками. Могут быть заменены
	<b>C</b>	Группа наиболее многочисленных поставщиков с наименьшей стоимостью поставок (10-20%). Являются наименее приоритетными с точки зрения контроля и анализа	<b>CX</b> -Наименее важные стабильно работающие с организацией поставщики. Требуют простейшего мониторинга	<b>CУ</b> - Наименее важные поставщики с периодическими поставками. Требуемый объем информации минимален	<b>CZ</b> - Наименее важные и наиболее меняющиеся контрагенты. Группа наименьшего приоритета

Таблица

Матрица для оценки результатов кросс ABC анализа поставщиков (применяется в условиях кризиса неплатежей)

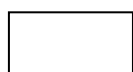
Категория / характеристика		Уровень стабильности поставщика		
		X	Y	Z
Состояние дебиторской задолженности	Уровень значимости поставщика	Наиболее стабильные поставщики	Контрагенты с неравномерными (нестабильными) поставками	Наименее стабильные поставщики
<b>A</b>	<b>A</b>	<b>AAХ</b>	<b>AAУ</b>	<b>AAZ</b>
<b>A</b>	<b>B</b>	<b>ABХ</b>	<b>ABУ</b>	<b>ABZ</b>
<b>A</b>	<b>C</b>	<b>ACХ</b>	<b>ACУ</b>	<b>ACZ</b>
<b>B</b>	<b>A</b>	<b>BAХ</b>	<b>BAУ</b>	<b>BAZ</b>
<b>B</b>	<b>B</b>	<b>BBХ</b>	<b>BBУ</b>	<b>BBZ</b>
<b>B</b>	<b>C</b>	<b>BCХ</b>	<b>BCУ</b>	<b>BCZ</b>
<b>C</b>	<b>A</b>	<b>CAХ</b>	<b>CAУ</b>	<b>CAZ</b>
<b>C</b>	<b>B</b>	<b>CBХ</b>	<b>CBУ</b>	<b>CBZ</b>
<b>C</b>	<b>C</b>	<b>CCХ</b>	<b>CCУ</b>	<b>CCZ</b>



- Максимальный приоритет в целях сохранения (AAХ; ABХ; ACХ; AAУ)



- Высокий приоритет, требующие внимания поставщики (ABУ; ACУ; ACZ; ABZ; AAZ)



- Обычный мониторинг (BAХ; BBХ; BCХ; BCУ; BBУ; BAУ; BAZ; BBZ; BCZ)



- Максимальный риск (CCХ; CCУ; CCZ; CBZ)



- Высокий риск (CBХ; CAХ; CAУ; CBУ; CAZ)



Таблица

## Анализ эффективности взаимодействия с покупателями для формирования бизнес-модели ЭС

Контрагент	Географиче- ский сегмент	№ дого- вора	Выручка, тыс. руб.				Расходы <sup>1</sup> , тыс. руб.				Прибыль, тыс. руб.				Рентабельность продаж, %		
			Факт, тыс. руб.	По до- говору, тыс. руб.	Отклонение		Факт, тыс. руб.	По до- говору, тыс. руб.	Отклонение		Факт, тыс. руб.	По до- говору, тыс. руб.	Отклонение		Фак т, %	По дого вору	От- кло- не- ние, %
					Тыс. руб.	%			Тыс. руб.	%			Тыс. руб.	%			
ООО «По- беда»	Красногвардей- ский район, СК	56/2016	27800	90000	-62200	30,8	4980	17200	-12220	28,9	22820	72800	-49980	31,4	82,1	80,9	1,2
...																	

<sup>1</sup>К расходам относятся затраты, связанные с поддержанием всей инфраструктуры, стимулирующей рост деловой активности и напрямую связанные с продажей продукции, а именно: затраты по подработке и переработке; затраты, связанные с лабораторным анализом, документальным сопровождением процесса взаимодействия с контрагентом (затраты на торговую коммуникацию, правовую и претензионную работу); затраты на содержание основных средств, задействованных при продаже продукции (амортизация и ремонт); затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды работников коммерческих служб; израсходованное в процессе продажи продукции топливо; расходы на рекламу; представительские и командировочные расходы; расходы на тару и упаковку продукции; накладные расходы (оплата труда и отчисления работникам административно-управленческого аппарата, коммунальные платежи и др.) и др.

Таблица  
Матрица для оценки результатов кросс ABC анализа покупателей (применяется в условиях кризиса неплатежей)

Категория / характеристика		Уровень стабильности покупателя		
Рентабельность покупателей	Уровень значимости покупателя	X	Y	Z
		Наиболее стабильные покупатели	Контрагенты с неравномерными (нестабильными) закупками	Наименее стабильные покупатели
A	A	AAХ	AAУ	AAZ
A	B	ABХ	ABУ	ABZ
A	C	ACХ	ACУ	ACZ
B	A	BAХ	BAУ	BAZ
B	B	BBХ	BBУ	BBZ
B	C	BCХ	BCУ	BCZ
C	A	CAХ	CAУ	CAZ
C	B	CBХ	CBУ	CBZ
C	C	CCХ	CCУ	CCZ

I класс

- Максимальный приоритет в целях сохранения (AAХ; ABХ; ACХ; AAУ)

II класс

- Высокий приоритет, требующие внимания покупатели (ABУ; ACУ; ACZ; ABZ; AAZ)

III класс

- Обычный мониторинг (BAХ; BBХ; BCХ; BCУ; BBУ; BAУ; BAZ; BBZ; BCZ)

IV класс

- Высокий риск (CBХ; CAХ; CAУ; CBУ; CAZ)

V класс

- Максимальный риск (CCХ; CCУ; CCZ; CBZ)

Таблица

Критерии для ранжирования покупателей по показателю рентабельности взаимодействия с ними в зависимости от уровня инфляции<sup>1</sup>

Группа		Пороговая величина рентабельности для каждой из групп (при умеренной инфляции)	Пороговая величина рентабельности для каждой из групп (при высокой инфляции) <sup>2</sup>
Растениеводство	A	Более 40%	Более (R+20%)
	B	10-30%	R – (R+20%)
	C	менее 10%	Менее R
Животноводство	A	Более 24%	Более (R+10%)
	B	10-24%	R – (R+10%)
	C	Менее 10%	Менее R
Промышленные производства	A	Более 30%	Более (R+10%)
	B	10-30%	R – (R+10%)
	C	Менее 10%	

продолжение приложения 25

Приложение G

<sup>1</sup> Исследования показывают, что максимальная рентабельность взаимодействия с покупателями в крупных агроформированиях холдингового типа Ставропольского края редко превышает 50% - в растениеводстве и 30% - в животноводстве. 80% от данных величин (согласно принципу Парето) – это соответственно 40% и 24%.

<sup>2</sup> R – базовая доходность в экономике (сумма ставки рефинансирования, увеличенная на официальный уровень инфляции)

Таблица

Характеристика групп покупателей, проранжированных по результатам кросс ABC анализа

<b>I класс</b>	Разработка программ по улучшению условий взаимодействия; предоставление скидок, разработка иных поощрительных программ; заключение более длительных договоров; развитие торговой инфраструктуры, адаптивного типа (в соответствии с запросами данной группы покупателей). С точки зрения характеристики бизнес-модели данные покупатели являются ключевыми
<b>II класс</b>	Данная группа покупателей обладает высоким приоритетом и требует большого внимания со стороны менеджмента. Требуется разработка программ по переходу в следующий сегмент (I класс), выявление «узких мест» взаимодействия. Покупатели данной группы могут иметь право на получение скидок и действие поощрительных программ
<b>III класс</b>	Требуют проведения обычного мониторинга, могут рассчитывать на действие поощрительных программ только в условиях значительного увеличения объема закупаемой продукции
<b>IV класс</b>	Покупатели данного сегмента являются высоко рискованными, работающими на грани рентабельности. Они требуют сведения к минимуму объема предоставляемых скидок, нивелирования поощрительных программ, введения системы предоплаты и др.
<b>V класс</b>	Наиболее рискованные покупатели с незначительной долей в структуре продаж, однако высокими затратами на их обслуживание. Требуют работы по полной предоплате. Для данной группы характерно отсутствие поощрительных программ. С точки зрения менеджмента данная группа покупателей имеет наименьший приоритет

Таблица

Регистр определения рентабельности покупателя

Наименование покупателя		ООО «Восток»	Класс покупателя в предыдущем периоде	
Вид закупаемой продукции		Яровая пшеница сорт Лада, Элита	I класс	
Объем закупаемой продукции, ц		980	Размер скидки	
Цена, руб. за ц		1200	7%	
Цена с учетом скидки, руб. за ц		1116	Размер предоплаты	
№ договора		67/2016	0%	
Категория покупателя		постоянный		
Код строки	Показатель	Ед. измерения	Базисный период	Отчетный период
01	Выручка	тыс. руб.	x	1093,68
02	Себестоимость продукции 1 ц. продукции	руб. за 1 ц.	x	730
03	Себестоимость продажи по прямым затратам, тыс. руб.	тыс. руб.	x	715,4
04	Коммерческие расходы <sup>1</sup>	тыс. руб.	x	66,28
05	Прибыль от продажи по покупателю	тыс. руб.	x	312
06	Рентабельность продаж (05/01*100)	%		28,53

<sup>1</sup> Распределяются на каждого покупателя в соответствии с методом ABC



## Приложение I

Матрица принятия решений относительно выбора структуры производства из нескольких альтернатив ООО «Агросистема" № \_\_\_\_ от \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Период с \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. по \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Соответствие правилам севооборота	Соответствие законодательным предписаниям	Альтернативы	Урожайность	Величина затрат	Изменение численности занятых	Объем валовой продукции	Площадь занимаемой пашни	Расчет суммы баллов (весовой коэффициент × сумме баллов)
			Весовое значение показателя					
			2	3	1	4	2	
Соответствует	Выполнены	Структура производства проект №1	4	2	2	4	2	36 (8+6+2+16+4)
Соответствует	Выполнены	Структура производства проект №2	2	2	2	2	4	28 (4+6+2+8+8)
Соответствует	Выполнены	Структура производства проект №3	2	0	0	6	0	24 (4+0+0+24+0)

Балльная оценка: очень хорошо – 6; хорошо – 4; удовлетворительно – 2; неудовлетворительно – 0.

Согласование:

Руководитель центра ответственности  
ООО «Агросистема"

\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

Бухгалтер-аналитик

\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

Утверждение:

\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи) (дата)

Приложение J

Типовой порядок сегментирования деятельности холдинговой структуры на стратегические бизнес-единицы



Сущностное содержание экономических категорий «резерв», «резервная система», «резервирование» в трактовке отечественных и зарубежных авторов

№ п/п	Трактовка экономической категории	Автор, источник
1	2	3
Категория «резерв»		
1	«Обязательство с неопределенным сроком погашения и суммой, признаваемое только в случае наличия у компании текущего традиционного (правового) обязательства в результате прошлого события. Резервы как обстоятельства с неопределенным сроком исполнения или обязательства неопределенной величины»	МСФО [179]
	«Резервы – это неиспользованные возможности снижения текущих и авансируемых затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов при данном уровне развития производственных сил и производственных отношений»	М. И. Баканов, А. Д. Шеремет [27, с. 236]
	«Обособленная часть активов, которая концентрируется в резервных (страховых) фондах – как централизованных, так и децентрализованных, и предназначена для покрытия непредвиденных потребностей, расходов для подстраховки рисков»	А. Н. Азрилиян [42, С. 395]
	«Резервы представляют собой активы на случай вероятностных потерь»	Ж. Ришар [237, с. 52]
	«Резервы создаются в условиях предпринимательского риска и нестабильности хозяйственных отношений»	Н. Г. Белов, Л. И. Хоружий [55, с. 550-551]
	«Пассивные статьи, для отражения определенных обязанностей организации, которые точно не установлены по величине или содержанию на отчетную дату, а лежащие в их основе расходы должны (или могут) могут быть отнесены к периоду возникновения этих обязанностей»	Й. Бетге [38]
	«Резервы есть накопления для покрытия ожидаемых и строго определенных расходов предприятия»	Я. В. Соколов [264, с. 288]
	«Резервы представляют собой пассивы, характеризующие будущие расходы организации»	Н. К. Муравицкая [193, с. 250]
	«Резерв является элементом формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности»	Л. В. Сотникова [269, с. 26]
	«Резервы создаются для уточнения оценки отдельных статей бухгалтерского учета и покрытия предстоящих расходов и платежей»	Ю. А. Бабаев [53, с. 141]
	«Аккумулированная компанией нераспределенная прибыль. Такие средства являются важным источником долгосрочного финансирования бизнеса. Однако не стоит полагать, что они содержатся в виде начальных средств и что компания может использовать свои резервы в целях инвестирования. На это годятся только наличные средства»	Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнз и Б. Мартин [325, с. 399]
«Оценочный резерв – расход организации, признаваемый в связи со снижением учетной стоимости актива при его обесценении»	Г. Г. Печенникова [219, с. 25]	

1	2	3
1	«Резервы создаются в целях равномерного включения расходов в издержки отчетного периода, повышения достоверности отчетности, накопления средств на осуществление дорогостоящего ремонта основных средств и т.п.»	В. Э. Керимов [121, с. 715]
	«Резерв - сумма, вычитаемая из прибыли и предназначенная для отражения уменьшения балансовой стоимости какого-либо актива или для покрытия предполагаемой задолженности, даже если её величина или дата погашения не могут быть точно определены»	Д. Стоун, К. Хитчинг [271]
	«Резерв - обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины»	МСФО(IAS) 37 [10]
Категория «резервная система»		
2	«Механизм регулирования внутрихозяйственной деятельности предприятия с целью стабилизации и независимости деятельности от внешних и внутренних факторов, поддержания финансовой устойчивости, обеспечения стабильности деятельности предприятия по отношению к своим обязательствам перед третьими лицами»	Я. В. Соколов [263]
	«Резервная система – это эффективный механизм повышения надежности функционирования хозяйствующего субъекта в рыночной экономике посредством создания уставных, оценочных и других резервов»	С. В. Романова <sup>1</sup>
	«Резервная система предприятия – понятие многогранное, включающее принципы построения, организацию, учет, анализ, оценку рисков, учетные механизмы отражения, чистые активы и чистые пассивы, рискованные активы, агрегаты резервной системы, определение уровня резервной защиты предприятия, управление резервами и т.д.»	Е. И. Муругов [194, с. 159]
Категория «резервирование»		
3	«Резервирование – прием регулирования финансового результата деятельности хозяйственного субъекта предполагающий регистрацию расходов и доходов, вероятных для будущих периодов, в отчетном»	Я. В. Соколов [264]
	«Резервирование предполагает уточнение оценки ценностей, показанных в балансе»	А. П. Рудановский [243]
	«Резервирование предполагает уточнение оценки отдельных статей бухгалтерского учета и покрытия предстоящих расходов и платежей»	Ю. А. Бабаев [53]
	«Признание затратами либо расходами того, что станет таковыми только потенциально»	А. А. Ефремова [101]

<sup>1</sup> Романова, С.В. Организация учета и анализа резервной системы предприятия: дис. ... канд. экон. наук / С.В. Романова. - Шахты, 2000. 185 с.



## Предлагаемая система субсчетов в рамках резервной системы экономического субъекта

Счет	Субсчет	Пояснения
63 «Резервы по сомнительным долгам»	63.1 Резерв по долгам, срок погашения которых еще не наступил	На данных субсчетах аккумулируется информация по сомнительной задолженности при применении метода оценки в зависимости от финансового состояния должника. Величина резерва при этом определяется в процентах от суммы задолженности в зависимости от результатов анализа. В аналитических целях могут открываться субсчета по видам дебиторской задолженности (задолженность с покупателями и заказчиками, по векселям полученным, по товарным операциям, по авансам, выданным поставщикам, подотчетным лицам, по расчетам с прочими дебиторами и т.д.). В условиях кризисных процессов важно идентифицировать и вести дифференцированный учет в отношении тех долгов, которые в наибольшей степени могут повлиять на стабильность функционирования экономического субъекта
	63.2 Резерв по просроченной задолженности	
	63.2.1 Резервы по сомнительным долгам в отношении перспективной задолженности	
	63.2.2 Резервы по сомнительным долгам в отношении сомнительной задолженности	
	63.2.3 Резервы по сомнительным долгам в отношении бесперспективной задолженности	
14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»	14.1 Резерв под снижение стоимости сырья и материалов	Субсчета открываются по видам материальных ценностей, которые частично или полностью потеряли первоначальные свойства, претерпели моральный износ, либо утратили рыночную или продажную стоимость. Создание подобных резервов актуально в первую очередь в условиях дефляционных процессов в экономике. Величина резервов при этом может определяться масштабами дефляции. Однако для последних экономических кризисов более характерна ситуация когда в экономике доминируют инфляционные процессы.
	14.2 Резерв под снижение стоимости топлива	
	14.3 Резерв под снижение стоимости готовой продукции и товаров	
	14.4 Резерв под снижение стоимости комплектующих материалов и полуфабрикатов и др.	
59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»	59.1 Резерв под существенное обесценение финансовых вложений	На наш взгляд наиболее целесообразным в условиях кризисных процессов является открытие субсчетов к данному счету в зависимости от прогнозируемой величины снижения экономических выгод. Это повысит аналитичность учетных данных, необходимых для управления ликвидными средствами экономического субъекта. Аналитический учет осуществляется по видам финансовых вложений (акции; векселя; облигации; вклада в уставный (складочный) капитал другой организации; долги по депозиту или вкладу, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования и др.)
	59.2 Резерв под обесценение финансовых вложений ниже установленного уровня существенности	
82 «Резервный капитал»	82.1 Резервы образованные в соответствии с учредительными документами	Использование средств резервного капитала акционерными обществами, как и величина самого резерва регулируются законодательством. Для обществ с ограниченной ответственностью таких ограничений нет и соответственно субсчета к счету 82 «Резервный капитал» в них могут быть открыты по видам создаваемых резервов.
	82.2 Резервы образованные в соответствии с законодательством	
87 «Отвлеченная прибыль отчетного года»	87.1 Резерв под изменение стоимости денежных средств	Создается в условиях высокой дефляции, призван нивелировать риски потерь покупательной способности денег
	87.2 Резерв под изменение стоимости денежных средств в иностранной валюте	Данный резерв призван нивелировать риск снижения / повышения стоимости иностранной валюты в условиях необходимости ее использования в течение отчетного периода
	87.3 Резерв под снижение стоимости котированных на фондовой бирже ценных бумаг	Создание данного резерва позволяет снизить риск влияния потрясений на фондовом рынке на финансово-хозяйственную деятельность организации
	87.4 Резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов	Создается по каждому виду материально-производственных запасов в условиях существенного риска их обесценения

## Характеристика резервов, применяемых в отечественной практике бухгалтерского учета

Группа	Пояснение	Виды резервов	Характеристика	Регулирующий документ	Бухгалтерские записи	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7	8		
1. Оценочные резервы	Применяются для уточнения балансовой оценки отдельных активов, которые и являются объектом резервирования. Формируются при наличии признаков обесценения активов. Не требуют наличия обеспечения в пассиве баланса и используются как регулирующие (контрарные) счета, уточняющие достоверность отчетности. Функциональным назначением данной группы резервов считается технический бухгалтерский прием, призванный регулировать балансовую оценку активов организации	Резерв по сомнительным долгам (счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»). Он уточняет оценку дебиторской задолженности, которая в балансе отражается за минусом величины созданных резервов	Данные резервы формируются с целью нивелирования риска не возврата сомнительной к взысканию дебиторской задолженности. Их создание выгодно в силу уменьшения налогооблагаемой прибыли. Создание резерва в бухгалтерском учете является обязанностью, в налоговом – правом экономического субъекта.	21/2008 «Изменение оценочных значений» [4]; Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности [7]	1. Создание резерва	91.2	63		
						2. Списание долга за счет резерва	63	62	
						3. Списаны неиспользованные суммы резерва	63	91.1	
						4. При нехватке зарезервированных сумм	91.2	62	
						5. Списание задолженности на забалансовый счет	007		
						1. Создание резерва	91.2	14	
						2. Восстановлена часть резерва при повышении стоимости МЦ	14	91.1	
						3. Списаны материальные ценности	14	91.1	
						4. Списание неиспользованной суммы резерва	14	91.1	
						1. Создание (увеличение) резерва	91.2	59	
							2. Уменьшение величины резервов, а также выбытие финансовых активов	59	91.1
							Отражено использование резервов при повышении рыночной стоимости/списании ЦБ	59	91.1
		Резерв под обесценение материально-производственных запасов (счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»). Создается по единице запасов	Создается для уточнения стоимости МПЗ в балансе и доведения первоначальной стоимости до текущей рыночной стоимости. Оценивается рыночная стоимость запасов, их состояние и качество. Сумма резерва не уменьшает налогооблагаемую прибыль	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»					
		Резерв под обесценение финансовых вложений (счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»)	Резерв формируется экономическими субъектами, владеющими ценными бумагами, которые не котируются на фондовой бирже. Создается с целью покрытия разницы между учетной и расчетной ценой ценных бумаг. Сумма резерва не уменьшает налогооблагаемую прибыль	ПБУ 19/02 Учет финансовых вложений» [6]					

1	2	3	4	5	6	7	8
2. Резервы предстоящих расходов	Формируются для равномерного включения расходов на продажу и производство. Формирование данных резервов способствует экономически обоснованному формированию себестоимости и как следствие получению достоверной величины финансового результата, а также отражению информации по объему отложенных обязательств, требования по которым будут предъявлены	Для отражения информации по резервам используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов»: Ремонт основных средств; предстоящая оплата отпусков работникам; выплата ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплата вознаграждений по итогам работы за год; производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката; гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание; покрытие иных предвиденных затрат и другие цели. Данные резервы представляют собой способ отражения в учете обязательств с неопределенной суммой и датой. Создаются они по решению организации и призваны обеспечить с одной стороны равномерность предстоящих расходов (их увязку с будущими доходами), а с другой уточнению величины обязательств.	ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [5]	1. Накопление источников средств на определенные цели	08, 20, 23, 25, 26	96	
				2. Осуществление фактических расходов на соответствующие цели	96	10, 21, 23,51	
				3. Произведены отчисления в резерв за счет себестоимости	20, 23, 25, 26, 29, 44	96	
				4. Признаны обязательства по охране окр. среды	08	96	
				5. Списан остаток резерва	96	91.1	
				6. Списаны затраты на ремонт за счет резерва	96	23, 60, 29	
				7. Списаны расходы будущих периодов	96	97	
				8. Списан остаток на увеличение прибыли	96	99	
3. Уставные	Объектом резервирования выступает капитал, субъектом – собственники (учредители). Резервный капитал образуется за счет средств чистой прибыли, то есть является частью реинвестированного капитала экономического субъекта	В части уставных резервов выделяются обязательные и инициативные. Для отражения информации о данных резервах используется счет 82 «Резервный капитал»	Резервный капитал создается для покрытия возможных потерь и убытков, погашения облигаций и выкупа акций. На другие цели он создаваться не может. В акционерных обществах он является обязательным для формирования. Инициативные резервы создаются в зависимости от величины полученного финансового результата организации в отчетном году	Законодательство об акционерных обществах, [1] учредительные документы фирмы	1. Формирование или пополнение резервного капитала	84	82
					2. Использование средств резервного капитала	82	84
					3. Средства резервного фонда направлены на погашение облигаций	82	66, 67
					4. Создание резерва за счет средств учредителей	75	82
					5. Начислены дивиденды и доходы по облигациям	82	70, 75

1	2	3	4	5	6	7	8
4. Специальные	Специальные резервы создаются с целью нивелирования рисков производственной деятельности, связанных со специфическими отраслевыми условиями функционирования экономического субъекта. Это система резервов защиты активов и пассивов. Формирование данных резервов не регулируется государством. В этой связи величина создаваемых резервов определяется экономическим субъектом самостоятельно (рекомендуется до 30% от выручки). Если производственный процесс характеризуется высокой скоростью оборота, то резервы могут открываться ежеквартально. Создание подобных резервов повышает финансовую устойчивость экономического субъекта	В зависимости от специфики функционирования предприятия могут формироваться резервы: под выданные гарантии, резерв под изменение физических свойств продукции (порча, естественная убыль), резервы по условным фактам хозяйственной деятельности, резервы связанные с неправильным выбором рыночной позиции, «рыночной ниши», резервы, связанные с прекращением того или иного вида деятельности, резерв под депозитные риски, резервы, связанные с кризисом неплатежей в отрасли, резервы под снижение авансовых и оборотных рисков, резервы под снижение инвестиционных рисков	Резервы закрепляются в учетной политике и отражаются в бухгалтерском балансе в строках 1540 «Оценочные обязательства» и 1550 «Прочие обязательства», а в отчете о прибылях и убытках в строках 2120 «Себестоимость продаж» и 2350 «Прочие расходы». Для функционирования в условиях кризисных процессов в экономике актуально создание резерва под изменение стоимости активов (с целью защиты от инфляции). Для предприятий на начальной стадии функционирования может быть создан резерв, нивелирующий риск неправильного определения специализации экономического субъекта. Поскольку данные резервы не отражаются в бухгалтерском финансовом учете, их формирование потребует открытия новых счетов. Использование резервов способствует реализации принципа непрерывности деятельности экономического субъекта	X	Резерв под естественную убыль, порчу продукции <sup>1</sup>		
					1. Сформирован (увеличен) резерв	20	Спец. счет
					2. Списана сумма недостачи	94	10, 43, 41, 21
					3. Списана недостача в пределах норм естественной убыли	Спец. счет	94
					Резерв под условные факты хозяйственной деятельности		
					1. Сформирован резерв на сумму претензий по незавершенным разбирательствам	91.2	Спец. счет
					2. Доначисление средств в резерв	91.2	Спец. счет
					3. Списан резерв в случае удачного завершения разбирательства	Спец. счет	91.1
					4. Списан резерв в случае не удачного завершения разбирательства	Спец. счет	76
					Резерв под изменение стоимости активов		
					1. Создание резерва	87	82
					2. Использование средств	82	99
					3. Корректировочные записи в сторону увеличения	87	82
					4. Списание средств в резерв	84	87

<sup>1</sup> Здесь и далее резервы представлены в виде примера и не являются предлагаемыми, бухгалтерские записи отражают авторское мнение

## Система тестовых индикаторов для проведения SWOT-анализа резервной системы экономического субъекта

№ п/п	Тестовые индикаторы	Сильные стороны (Strengths)	Баллы	Слабые стороны (Weakness)	Баллы
1	2	3	4	5	6
1	Востребованность созданных резервов всех видов	70% и более резервов в исследуемом периоде использовано, отмечается высокий уровень оценки рисков. Резервная система в этом контексте работает результативно	+2	От общего количества созданных резервов используется менее 30%, то есть организация безосновательно увеличивает нагрузку на учетную систему. Наблюдается низкий уровень оценки рисков	-1
2	Уровень нагрузки резервной системы на результаты деятельности	Темпы роста выручки, сопоставимы с темпами отчислений средств в резервы	+1	Величина резервов увеличивается либо сохраняется на уровне базисного года, не смотря на снижение деловой активности	-1
		Доля резервов ниже 30% от выручки	+1	Доля резервов в выручке превышает 30%	-2
3	Обоснованность определения величины резервов (возможна оценка по группам резервов: оценочные, резервы предстоящих расходов; резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам)	Величина зарезервированных средств соответствует их фактическому наличию по результатам инвентаризации	+1	Величина зарезервированных средств не соответствует их фактическому наличию по результатам инвентаризации	-1
		Удельный вес неиспользованной суммы менее 50% – для оценочных резервов; 80% – для резервов предстоящих расходов; 50% – для инициативных (резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам)	+1	Удельный вес неиспользованной суммы более 50% – для оценочных резервов; 80% – для резервов предстоящих расходов; 50% – для инициативных (резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам)	-1
4	Разница между хеджированными и балансовыми чистыми активами	Хеджированные активы равны чистым балансовым активам (оптимальная защита)	+1	Хеджированные активы превышают чистые балансовые активы (чрезмерный уровень защиты)	-1
				Чистые балансовые активы превышают хеджированные активы (недостаточная защита)	-1
5	Страховая величина собственных средств	Доля резервного капитала и его компонентов в общей величине собственного капитала более 5%	+1	Доля резервного капитала и его компонентов в общей величине собственного капитала менее 5%	-1
6	Отношение стоимости актива к величине резерва, сформированного для предотвращения его обесценения	Более 20% дебиторской задолженности покрываются резервом по сомнительным долгам	+2	Менее 20% дебиторской задолженности покрываются резервами по сомнительным долгам	-2
		Более 20% МПЗ покрываются резервами	+1	Менее 20% МПЗ покрываются резервами	-1
		Более 20% финансовых вложений покрываются резервами	+2	Менее 20% финансовых вложений покрываются резервами	-2
7	Уровень защищенности активов от обесценения	Величина оценочных резервов в валюте баланса более 5%	+1	Величина оценочных резервов в валюте баланса менее 5%	-1

1	2	3	4	5	6
8	Укрепление уровня резервной защиты экономического субъекта	Коэффициент соотношения суммы всех резервов к величине прибыли до налогообложения имеет положительную динамику в сравнении с базисным годом	+3	Коэффициент соотношения суммы всех резервов к величине прибыли до налогообложения имеет отрицательную динамику в сравнении с базисным годом	-3
9	Резервная обеспеченность прибыли	Резервная обеспеченность (отношение суммы резервов к чистой прибыли) выше, чем в среднем по отрасли	+3	Резервная обеспеченность (отношение суммы резервов к чистой прибыли) уступает среднеотраслевому значению (или ключевым конкурентам)	-1
10	Наличие опыта использования резервной системы для нивелирования рисков	Использование исключительно обязательных резервов для нивелирования рисков	+1	Отсутствие системного опыта формирования резервов как системы самострахования рисков	-3
		Единичные факты использования хеджирования, новых финансовых инструментов, страхования, государственных гарантий, резервов в системе управленческого учета и др.	+2	Отсутствие опыта использования хеджирования, новых финансовых инструментов, страхования, государственных гарантий с целью предупреждения, избежания и передачи рисков и др.	-2
		Систематическое использование всей совокупности инструментов резервной системы, как в бухгалтерском, так и в управленческом учете	+3	В учетной политике элементы резервной системы раскрываются фрагментарно, что делает процесс резервирования бесконтрольным	-2
11	Уровень резервной нагрузки	По итогам отчетного периода наблюдается достаточность средств на формирование системы резервов	+2	По итогам отчетного периода наблюдается недостаточность средств на формирование системы резервов	-2
12	Уровень достаточности сформированного резерва	Отношение величины резервов к расходам, под которые они создавались в пределах 70-100%	+2	Отношение величины резервов к расходам, под которые они создавались ниже 70% (недостаточный уровень) или выше 100% (избыточный уровень)	-2
<b>Возможности (Opportunities)</b>				<b>Угрозы (Threats)</b>	
<b>1</b>			<b>2</b>	<b>3</b>	
1. Разработка системы счетов, субсчетов и аналитических счетов резервов экономического субъекта, с целью повышения аналитичности учета			+1	1. Дефляционные процессы в экономике, усиливающие риск обесценения базовых активов, подвергающихся оценочному резервированию	
2. Разработка внутреннего положения по резервной политике			+2	2. Ухудшение рыночной конъюнктуры, вызывающее падение спроса на производимую продукцию и требующее создания соответствующих резервов	
3. Систематическое прогнозирование конъюнктурных колебаний			+1		
4. Снижение доли или полный отказ от продажи продукции в кредит, характерной для предприятий в частности аграрного сектора			+1	3. Риск существенной разбалансированности денежных потоков	
5. Разработка резервных бюджетов как части сводного бюджета экономического субъекта			+3		
6. Разработка методики определения величины резервов в зависимости от состояния внешней и внутренней конъюнктуры рынка			+1	4. Увеличение стоимости заемных средств на фоне необходимости их привлечения	

1	2	3	4
7. Систематическая оценка целесообразности и возможности создания резервов, определение их максимальных и минимальных величин, сравнение фактических элементов резервной системы с плановыми, выделение риск-опасностей и риск-шансов в системе управленческого учета и другие мероприятия по повышению аналитичности и эффективности системы резервирования	+2	5. Риск ухудшения финансового состояния основных контрагентов	-1
		6. Риск распространения кризиса неплатежей в отрасли	-2
		7. Изменения кредитной политики банков	-2
		8. Валютные колебания на фоне увеличения количества сделок, выраженных в иностранной валюте	-1
8. Разработка и внедрение методики оценки эффективности резервной системы	+2		
9. Разработка группы специальных резервов, обусловленных специфическими отраслевыми особенностями функционирования экономического субъекта, а также состоянием внешней конъюнктуры рынка	+3	9. Высокая вероятность потерь, связанных с воздействием того или иного риска (потери выше уровня ставки рефинансирования Центрального Банка)	-1
10. Использование в системе управленческого учета производных хеджированных балансовых отчетов с целью управления рисками в рамках резервной системы экономического субъекта	+2	10. Высокая вероятность потерь, связанных с воздействием того или иного риска (риски приводят к потере чистых активов)	-2
11. Совершенствование системы мониторинга активов на предмет их обесценения; изменение стоимости активов в результате их переоценки с целью нивелирования фактора инфляции или создание специального резерва под увеличение (уменьшение) стоимости активов	+1	11. Селективный финансовый риск, связанный с необходимостью инвестирования временно свободных денежных средств в те или иные финансовые инструменты на фоне высокой волатильности бирж	-1
12. Разработка методических рекомендаций (стандартов) по формированию обязательных и добровольных резервов, с учетом отраслевой специфики	+2	12. Высокая вероятность депозитного риска, на фоне активного использования банковских вкладов	-1
13. Раскрытие компонентов системы резервирования в пояснениях к бухгалтерской отчетности	+1	13. Высокая вероятность срыва поставок оборудования, материалов, сырья и др. реальных инвестиций	-2
14. Систематическая идентификация сомнительных долгов в управленческом учете	+1	14. Утрата стабильности производственного процесса	-2
15. Создание резервного фонда	+1	15. Политические риски	-2
16. Оценка и учет стоимости страхования, а также операций хеджа и гарантийных услуг с целью снижения рисков	+1	16. Производственно-коммерческие риски на фоне растущего рынка	-1
17. Мониторинг за состоянием хеджированных и балансовых чистых активов, систематическое сопоставление их величины	+1	17. Экологические риски на фоне высокой зависимости производства от природно-климатических факторов	-2
18. Использование инструментов передачи рисков (выпуск ценных бумаг, кредитование) или их страхования (заемствование, ускоренная амортизация, фондирование и др.)	+2	18. Высокая вероятность портфельного риска по финансовым вложениям с использованием маржинального займа	-2
19. Использование операций хеджирования (заключение срочных контрактов – опционы, фьючерсы, форвардные контракты; а также хеджирование на понижение) с целью ограничения или исключения рисков	+1	19. Риск применения ограничительных мер (эмбарго на вывоз продукции, дефолты, изменения таможенной, фискальной, бюджетной, финансовой политики и др.)	-2
20. Переоценка обязательств по сделкам в иностранной валюте по текущему курсу устойчивой валюты	+1	20. Прогнозируемый рост цен на инвестиционные товары при недостаточной диверсификации инвестиций	-1

Матрица полей альтернативных стратегий по формированию резервной политики экономического субъекта в нестабильных экономических условиях

Группа	D (Максимальные возможности)	E (Средние возможности)	F (Минимальные возможности)
А (Максимальная развитость)	Резервная система характеризуется явственными сильными сторонами. Уровень ее нагрузки на результаты финансово-хозяйственной деятельности оптимальный, позволяющий нивелировать основные риски. Высокая методическая обеспеченность резервной системы способствует максимальной защите экономического субъекта	Резервный комплекс на данной стадии, не смотря на максимальную развитость, ограничивает и исключает только часть рисков, воздействующих на предприятие, что требует совершенствования методической основы резервного комплекса, который нивелирует только внутренние риски. Инициативные резервы в системе управленческого учета не создаются	Имеющаяся система резервирования характеризуется наличием явственных сильных сторон, снижающих негативное влияние слабых сторон и некоторых угроз. Однако резервная система испытывает дефициты методического характера, что предполагает разработку комплекса методик, положений и операций в рамках формирования резервной политики
В (Средняя развитость)	Наличие в резервной системе большого количества внедренных разработок нивелирует только часть рисков, имеющийся инструментарий резервной системы используется недостаточно эффективно, поскольку обеспечивает лишь частичную защиту, о чем свидетельствует наличие слабых сторон	Резервный комплекс характеризуется преобладанием сильных сторон над угрозами и слабыми сторонами, однако имеются значительные возможности для повышения его эффективности за счет внедрения отдельных инструментов резервной системы (бюджетирование, система счетов, внутреннее положение, хеджирование и др.)	В силу сложившейся внешней конъюнктуры минимальное методическое обеспечение не снижает резервную защиту до низкого уровня, однако субъектам данной группы необходимо, прежде всего, сосредоточиться на разработке резервных бюджетов, что позволит нивелировать слабые стороны
С (Минимальная развитость)	Разработанные методические подходы не дают преимущества экономическому субъекту в части снижения внутренних и внешних угроз. Необходимо усиливать контрольные процедуры и производить оценку эффективности работы учетно-аналитических служб, поскольку имеющийся резервный комплекс используется неэффективно	Нововведения в части формирования резервной защиты предприятия не дают желаемого результата, что связано с неэффективным их использованием. Ключевые риски не покрываются используемыми агрегатами резервной системы, это требует дополнительной модернизации резервной политики для снижения негативного эффекта от слабых сторон резервной системы	Организация не использует даже части возможностей резервной системы, лишь изредка формируя некоторые резервы, чаще всего оценочные. Резервная политика находится в зачаточном состоянии, что вызывает опасность возникновения кризисных явлений вследствие воздействия угроз внешней и внутренней среды в условиях явных слабостей резервного комплекса



Перечень инструментально-программных средств для эффективной реализации инфляционно-корректировочных мероприятий в условиях применения процессно-ориентированного управления

Цикл Де-минга	Шифр	Этап	Сущностно-лингвистическая характеристика этапа
1	2	3	4
	1.	<b>Регламентация и планирование корректировочных мероприятий</b>	<b>Вырабатываются цели, план мероприятий, определяется набор инструментов для корректировки учетных данных, разрабатываются ключевые документы в системе нормативного регулирования процесса, включая корпоративный регламент по реализации бизнес-процесса</b>
PLAN	1.1	Выбор одного из глобальных методов корректировки	Среди глобальных методов корректировки финансовой отчетности выделяется метод учета по текущей стоимости (ССА), а также метод учета в денежных единицах постоянной покупательной способности (СРРА), каждый из которых имеет свои преимущества и сложности в применении на практике. ССА считается более трудоемким и дорогостоящим методом, не позволяющим достичь временной сопоставимости статей бухгалтерской отчетности. СРРА, в свою очередь, является менее точным методом. При выборе метода корректировки необходимо учитывать, что в условиях гиперинфляции необходимо соблюдать все требования МСФО (IAS) 29. При умеренной инфляции целесообразно подвергать корректировке только существенные статьи отчетности
PLAN	1.2	Разработка специальных инструментов корректировки в системе управленческого учета	Любая скорректированная отчетность является лишь дополнением к отчетности, составленной на основе традиционных бухгалтерских оценок, то есть является управленческой и призвана увеличить релевантность и достоверность данных отчетности для принятия соответствующих решений, в частности при принятии решений относительно распределения прибыли и финансирования. В системе управленческого учета методы корректировки учетных данных могут применяться в той или иной комбинации с целью повышения релевантности вырабатываемой информации в условиях применения отдельных инструментов управленческого учета. В этом контексте целесообразно корректировать данные для проведения анализа безубыточности продукции, бюджетирования, применения калькуляционных систем, расчета показателей эффективности и т.д.
PLAN	1.3	Разработка нормативных документов и корпоративного регламента	Выработка нормативных документов (регламентов, стандартов, методик, программ мероприятий, положений, инструкций, планов, распоряжений, приказов и т.д.) призвана регламентировать учетный процесс, а также процесс выработки методических рекомендаций и пояснений. В части инфляционно-корректировочных мероприятий в условиях процессно-ориентированного управления разрабатывается, прежде всего, внутрикорпоративный регламент, вносятся изменения в учетную политику и должностные инструкции сотрудников.

1	2	3	4
PLAN	1.3.1	Рабочий план счетов	Открытие новых счетов и субсчетов для отражения немонетарных активов, подвергнутых корректировке на уровень инфляции (Разграничение операционных и инфляционных счетов, разработка методики отражения данных на счете/субсчете «Результат влияния инфляции»). Расширение учетных функций на счетах бухгалтерского учета при проведении инфляционных корректировок (раскрытие методологии учета с использованием счета «Инфляционные корректировки»). Расширение аналитических функций счетов с целью систематизации информационных потоков относительно инфляционных корректировок, а также методики создания и использования инфляционного резерва
PLAN	1.3.2	Первичные документы	Разработка первичной документации для отражения сумм корректировочных записей (корректировочные ведомости), создание специализированных регистров, модифицированных форм управленческой отчетности. Формы первичных документов разрабатываются в зависимости от масштаба корректировочных мероприятий. Как правило, это корректировочные ведомости, журналы корреспондирующих записей, оборотно-сальдовые ведомости, мемориальные ордера, бюджеты и др.
PLAN	1.3.3	Оценка	Активы и обязательства могут оцениваться по-разному в зависимости от выбора метода корректировки учетных данных в условиях инфляционных процессов (восстановительная (текущая) стоимость или первоначальная (фактическая) стоимость)
PLAN	1.3.4	Документооборот	Утверждение графика документооборота, регламентация порядка создания, обработки, передачи на хранение и уничтожение документов. Назначение ответственных лиц, сроков, способов сбора, оформления и закрепления информации, мест и сроков хранения и архивирования документов, порядка доступа к информации, способов и субъектов обработки
PLAN / CHECK	1.4	Разработка должностных инструкций	<p>Должностные инструкции определяют порядок ведения учета и составления управленческой отчетности при реализации инфляционно-корректировочных мероприятий. В ней в обязательном порядке должны быть отражены следующие аспекты: координация взаимодействия с другими структурными подразделениями, порядок контрольно-ревизионной работы, порядок аналитического обеспечения принятия управленческих решений, функция аккумулирования данных, описание системы оплаты труда и премирования работников, «привязанная» к системе КРП, права, ответственность и обязанности работника</p> <p>Корректировка учетных данных на уровень инфляции может затрагивать деятельность сразу нескольких структурных подразделений либо бизнес-процессов, это вызывает необходимость координации информационных потоков, в частности регулированию подлежит:</p>
PLAN / CHECK	1.4.1	Порядок ведения учета и составления управленческой отчетности	Обязанность и методология отражения в учете операций, связанных с корректировкой (порядок синтетического и аналитического учета, порядок документального оформления операций по учету инфляционных корректировок, порядок расчета корректирующих коэффициентов и отклонений, составление первичных документов и управленческой отчетности);
PLAN / CHECK	1.4.2	Координация	Разрабатывается и в последствии корректируется порядок взаимодействия бухгалтера с другими структурными подразделениями; оказание необходимой методической поддержки работникам учетно-аналитических служб;

1	2	3	4
PLAN / CHECK	1.4.3	Контроль	Порядок организации системы внутреннего контроля за правильностью отражения операций на счетах бухгалтерского учета, соблюдением финансовой дисциплины. Контрольно-ревизионная работа в структурных подразделениях компании в части отражения инфляционных корректировок;
PLAN / CHECK	1.4.4	Анализ	Необходимость поиска резервов для совершенствования методов корректировки учетных данных в условиях воздействия инфляции, совершенствование аналитических инструментов для принятия управленческих решений в гиперинфляционной экономике;
PLAN / CHECK	1.4.5	Функция аккумуляирования данных	Порядок сбора, обобщения, обработки и хранения статистической информации относительно изменения индексов потребительских цен для проведения последующих расчетов;
PLAN / CHECK	1.4.6	Система оплаты труда	Система премирования работников (в частности, разрабатываются показатели эффективности (KPI) за выполнение ключевых показателей регулируемого бизнес-процесса);
PLAN / CHECK	1.4.7	Права и обязанности	Описываются все основные права, сферы ответственности и обязанности главного бухгалтера, бухгалтера-аналитика, работника планово-экономической службы. По результатам анализа бизнес-процесса вносятся соответствующие корректировки
DO	2.	<b>Проведение корректировочных мероприятий</b>	<b>Производится корректировка данных бухгалтерского учета и отчетности, расчет корректировочных коэффициентов, документирование результатов корректировки, выявление отклонений. На данном этапе реализуются разработанные методические, учетные и аналитические подходы</b>
DO	2.1	Корректировка бухгалтерской отчетности	Основной задачей данного этапа является получение скорректированной отчетности посредством применения модели переоценки объектов в денежные единицы постоянной покупательной способности (СРРА); модели пересчета активов в текущих ценах (ССА); методики переоценки отчетности по колебаниям курсов валют и других методов
DO	2.2	Корректировка данных в системе управленческого учета	Посредством применения глобальных и выборочных методов, моделей и методик корректировки учетных данных в инфляционной экономике аналитик повышает релевантность вырабатываемой информации при применении различных инструментов принятия управленческих решений: бюджетирование, СVP-анализ, система сбалансированных показателей, расчет фактической себестоимости производимой продукции за счет применения традиционных и перспективных калькуляционных систем и др. В конечном итоге стейкхолдеры получают данные «очищенные» от воздействия инфляционного фактора, что существенно повышает их значимость для принятия эффективных управленческих решений
DO	2.3	Разработка программы реализации бизнес-процесса и ее исполнение	На данном этапе вырабатывается программа конкретных мероприятий с соблюдением всех норм корпоративного регламента по реализации бизнес-процесса, определяются сроки, график, ответственные, бюджет, приоритетность и другие существенные аспекты корректировочных мероприятий. На данном этапе также производится подбор и адаптация автоматизированной системы управления

DO	2.3.1	Выделение субпроцессов	В ходе разработки программы реализации бизнес-процесса важно сегментировать мероприятия по отдельным субпроцессам, что усилит контрольную функцию реализации бизнес-процесса
DO	2.3.2	Идентификация возможных проблем	Идентифицируются возможные проблемы и «узкие места», которые могут возникнуть в ходе реализации бизнес-процесса
DO	2.3.3	Определение уровня существенности	Определяется уровень существенности для корректировки отдельных статей отчетности и данных в системе управленческого учета
DO	2.3.4	Разработка алгоритма	Разрабатывается алгоритм корректировки учетных данных в инфляционной экономике для каждого объекта корректировки. Такой алгоритм не может быть унифицированным ввиду различных условий, сопутствующих реализации корректировочных мероприятий, что требует его актуализации
DO	2.3.5	Реализация	Реализуются мероприятия, предусмотренные программой корректировочных мероприятий
DO	2.3.6	Документация	Происходит документирование полученных результатов в ходе реализации запланированных мероприятий в соответствии с внутрикорпоративным регламентом
CHECK	3	<b>Мониторинговые процедуры</b>	<b>Производится контроль хода реализации корректировочных мероприятий и оценка полученных результатов. Производится сравнение скорректированной учетной информации с первичной. Целью анализа бизнес-процесса является получение обратной связи, позволяющей оценить полученные результаты</b>
CHECK	3.1	Реализация контрольной функции	На каждом из этапов реализации корректировочных мероприятий предполагается осуществление контроля, объектами которого будут выступать: расходы бизнес-процессов и субпроцессов. Для успешной реализации контрольной функции необходимо: установить контрольные показатели, спрогнозировать результаты реализации бизнес-процесса, выработать критерии оценки результатов контроля, разработать конкретные приемы, процедуры, методы, организационные формы и средства контроля и оценки рисков
CHECK	3.2	Мониторинг эффективности реализации	Для создания эффективной системы мониторинга бизнес-процесса необходимо, прежде всего, выработать систему количественных и качественных критериев, установить график, ответственных и выработать методику проведения мониторинговых процедур
CHECK	3.3	Аудит бизнес-процесса	Данный этап предполагает комплексный анализ результатов реализованных мероприятий по корректировке учетных данных на величину инфляции, а также оценку эффективности примененного инструментария. В ходе мониторинга производится контроллинг и оценка промежуточных результатов, а также сравнительный анализ с прогнозными величинами
ACTION	4	<b>Выработка корректирующих действий</b>	<b>Обосновывается необходимость корректировки применяемых методических подходов, расширения учетных функций, совершенствования отчетности, изменения регламентов и планов реализации бизнес-процесса. По итогам реализации данного блока процедур вносятся изменения в корпоративный регламент</b>

1	2	3	4
АCTION	4.1	Выявление «слабых мест»	На данном этапе обобщается аналитический материал, полученный в ходе мониторинга реализации бизнес-процесса, на основании которого выявляются «слабые места», требующие исправления с целью совершенствования бизнес-процесса
АCTION	4.2	Разработка программы по совершенствованию бизнес-процесса	Разрабатывается и обосновывается программа по внесению изменений в: учетную политику; план счетов; план-график документооборота; систему КРІ; методы корректировки учетных данных; первичные документы и накопительные ведомости; фактические обязанности каждого сотрудника, действующего в процессе корректировки, их права и обязанности в рамках должностных инструкций; структуру суб-процессов; алгоритм реализации бизнес-процесса, систему контроля и анализа; критерии существенности информации для корректировки и т.д.
АCTION	4.3	Внесение корректировок	Происходит внесение изменений в соответствующие документы, согласно выработанной программы по совершенствованию бизнес-процесса с целью улучшения методики и требований к проведению корректирующих мероприятий

## Характеристика разделов паспорта бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия»

№ п/п	Раздел	Характеристика
1	2	3
1	Код бизнес-процесса	Все бизнес-процессы и subprocesses должны быть сгруппированы согласно принятой в организации классификации (основные, вспомогательные, обслуживающие; передающие, инновационные, потребляющие; материально-вещественные, нематериальные; постоянные и периодические и др.)
2	Наименование бизнес-процесса / subprocessa	Наименование бизнес-процесса – «Инфляционно-корректировочные мероприятия». Данный бизнес-процесс состоит из множества subprocesses, которые предполагают выполнение корректировочных мероприятия в отношении конкретного объекта, например: «корректировка затрат для проведения CVP-анализа», «корректировка данных на величину инфляции в системе бюджетного прогнозирования», «корректировочные мероприятия в системе калькулирования» и др.
3	Цель бизнес-процесса	Главной целью бизнес-процесса является разработка скорректированной отчетности, однако на каждом отдельном этапе либо в рамках реализации subprocesses могут быть установлены локальные цели: <ul style="list-style-type: none"> <li>– разработка корпоративного регламента проведения инфляционных корректировок;</li> <li>– разработка плана счетов с целью оптимизации информационных потоков относительно инфляционных корректировок;</li> <li>– разработка форм первичных документов и накопительных ведомостей, способов расчета корректировочных коэффициентов и величины отклонений и др.;</li> <li>– разработка должностных инструкций сотрудников, задействованных в процессе корректировки;</li> <li>– разработка и реализация программы корректирующих мероприятий, документальное оформление полученных результатов;</li> <li>– реализация системы внутреннего контроля и аудита;</li> <li>– идентификация «слабых мест» реализуемого бизнес-процесса, внесение изменений в регламентирующие документы и др.</li> </ul>
4.	Содержание бизнес-процесса	Раскрывается конкретный алгоритм выполнения процесса, subprocessa, то есть мероприятия, которые позволят реализовать поставленную цель. Предполагает выделение подготовительного этапа (сбор информации об индексах цен, расчет корректировочных коэффициентов, выделение наиболее значимых объектов корректировки и др.), реализация корректировочных мероприятий, отражение результатов корректировки на счетах бухгалтерского учета и в отчетности. Целесообразно отметить, что мероприятия по корректировке данных бухгалтерской отчетности реализуются при достижении гиперинфляции (более 100%), в свою очередь, данные управленческого учета корректируются в том числе при инфляции, не превышающей 100%

1	2	3
5.	Технология реализации бизнес-процесса	В данном разделе целесообразно описать, имеется ли метод расчета скорректированной величины, наличие и релевантность данных для проведения расчетов, наличие специализированных средств автоматизированной обработки учетной информации (компьютерной программы). Также в данном разделе приводятся нормативные документы (общепринятые стандарты и корпоративные регламенты), которые необходимо соблюдать при реализации бизнес-процесса, и требования, задаваемые со стороны потребителей информации
6.	Владелец процесса	Владельцем бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия» будет выступать финансовый директор, руководитель финансового департамента или иное лицо, отвечающее за формирование прибыли в организации. Владелец процесса определяет целесообразность проведения корректировочных мероприятий, организует порядок реализации бизнес-процесса, анализа и контроля за выполнением основных корректирующих мероприятий с целью обеспечения релевантности вырабатываемой информации
7.	Руководитель процесса	Руководителем процесса является работник учетно-аналитической службы, реализующий корректировочные мероприятия, например, главный бухгалтер или бухгалтер-аналитик с антикризисными функциями, в сферу компетенции которого входит ведение управленческого учета
8.	Вход и поставщики бизнес-процесса	Входом бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия» является другой обслуживающий бизнес-процесс, на выходе которого генерируется информация, необходимая для проведения корректировок, это, прежде всего, данные об индексах потребительских цен, затратах, первичная информация, подлежащая корректировке (бухгалтерская и управленческая отчетность, бюджеты, калькуляционные листы, накопительные ведомости и первичные документы). В качестве входа также выступает персонал, осуществляющий корректировочные мероприятия, а также применяемые им методические подходы и приемы. Поставщиками данной информации выступают владельцы обслуживающих бизнес-процессов (работники бухгалтерской и планово-экономической службы)
9.	Выход и потребители бизнес-процесса	Входы и выходы описываются с целью идентификации четких границ бизнес-процесса. В целом для бизнес-процесса «Инфляционно-корректировочные мероприятия» на выходе характерно получение скорректированной бухгалтерской финансовой или управленческой отчетности, но при реализации каждого subprocessa в отдельности потребитель получает ту информацию, выработка которой заложена в цели реализации subprocessa. Потребителями subprocessa будут выступать в основном внутренние пользователи, принимающие управленческие решения. Информация данного бизнес-процесса в наибольшей степени востребована управленческими бизнес-процессами
10.	Зона контроля бизнес-процесса	Описываются параметры, на которые можно воздействовать с целью выработки необходимой информации, то есть все возможные источники, находящиеся в сфере нашего влияния. Это могут быть конкретные структурные подразделения, способные предоставить нужную для того или иного subprocessa информацию, либо применяемые в процессе корректировки методические приемы и учетно-контрольные функции

1	2	3
11.	Показатели бизнес-процесса	В данном разделе описываются показатели эффективности и результативности корректировочных мероприятий. Показатели могут быть дифференцированы по нескольким основаниям, например: показатели входа и выхода процесса, показатели выполнения и ресурсов процесса, общие показатели. Показатели могут быть как количественными, так и качественными, а также абсолютными и относительными. Например: 10.1 величина трудозатрат на проведение инфляционных корректировок (стоимость одного часа рабочего времени бухгалтера-аналитика умноженная на трудоемкость корректировочных мероприятий, в часах); 10.2 количество методов корректировки, примененных в рамках бизнес-процесса и величина их прироста; 10.3 отношение полученной разницы между скорректированной и начальной величиной к первоначальной стоимости (как в отношении отдельных статей, так и в отношении величины валюты баланса); 10.4 количество вновь разработанных или скорректированных документов в системе регламентации, стандартизации бизнес-процесса; 10.5 экономическая эффективность управленческих решений, выработанных с использованием скорректированной информации; 10.6 величина затрат, понесенная в ходе реализации бизнес-процесса; 10.7 соответствие фактических затрат на реализацию бизнес-процесса бюджету, снижению затрат в соответствии с бюджетом; 10.8 степень релевантности вырабатываемой информации (экспертно); 10.9 время, затраченное на реализацию бизнес-процесса (в сравнении с базисным годом); 10.10 разница между фактическим количеством реализованных мероприятий по корректировке учетных данных и плановой величиной и др.
12.	Сфера влияния бизнес-процесса	В данном разделе приводятся источники информации, которые не находятся в сфере нашего контроля, но которые мы можем дополнительно запросить из других источников (в некоторых случаях внешних), например, проведение независимой оценки, сбор дополнительной информации относительно изменения цен как в исторической ретроспективе, так и прогнозного характера, проведение экспертных опросов и др.
13.	Параметры внешней среды	В данном разделе указываются данные, которые необходимы для расчетов, но на которые невозможно воздействовать (официальный прогноз инфляции, правила корректировки отчетности в соответствии с МСФО и др.)
14.	Риски	В данном разделе приводится характеристика и предварительная оценка рисков в зоне контроля, в зоне влияния, во внешней среде
15.	Ресурсы процесса	Указываются конкретные базы данных и источники информации, компьютерные программы, оборудование и персонал, задействованный при проведении корректировочных мероприятий
16.	Событие, инициирующее процесс	Указывается документ, в соответствии с которым происходит реализация корректировочных мероприятий (приказ или распоряжение руководителя, план-график мероприятий в системе управленческого учета и др.)



1	2	3
17.	Событие, завершающее процесс	Указывается событие, являющееся основанием для завершения процесса корректировки учетной информации, например, составление корректировочной ведомости, расчет показателей, завершение корректировки отчетности, отражение результатов корректировки на счетах бухгалтерского учета и в ведомостях корректировки и др.
18.	Графическая схема процесса	Приводится графическая интерпретация этапов выполнения бизнес-процесса, subprocessa
19.	Направления совершенствования бизнес-процесса	Главными целевыми установками, ориентированными на совершенствование данного бизнес-процесса, должны являться: сокращение стоимости процесса за счет снижения затрат на проведение корректирующих мероприятий; повышение релевантности вырабатываемой информации за счет совершенствования применяемых методических подходов; совершенствование системы отражения результатов и затрат, связанных с проведением корректирующих мероприятий, на счетах бухгалтерского учета и в системе документооборота экономического субъекта; расширение объектов корректировки и др.

Код бизнес-процесса

субпроцесс

0301003

ООО СП «Прогресс» Ставропольского края

(наименование организации)

**КАРТОЧКА БИЗНЕС-ПРОЦЕССА**

**«Анализ безубыточности продукции в условиях гиперинфляции»**  
(наименование)

Номер документа	Дата составления

Структурное подразделение	Должность	Табельный номер	Вид бизнес-процесса	Периодичность составления документа
Департамент финансов	Бухгалтер-аналитик	33/187	обслуживающий	По приказу

Владелец субпроцесса	Руководитель бизнес-процесса
Руководитель сельскохозяйственной организации, агроном, зоотехник (в зависимости от вида продукции)	Работник учетно-аналитической службы реализующий алгоритм корректировочных мероприятий (бухгалтер-аналитик)

**1. Нормативно-правовая база**

1.1 Карточка бизнес-процесса разработана на основании следующих документов:

внешние	внутренние
<p>федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 (с последними изменениями и дополнениями);</p> <p>– положения по бухгалтерскому учету, утвержденные приказом № 106н от 06.10.2008</p> <p>– международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике», утвержденный приказом № 160н от 25.11.2011 «О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации».</p>	<p>– устав;</p> <p>– стратегические документы;</p> <p>– учетная политика, в т.ч. рабочий план счетов;</p> <p>– внутрикорпоративные планы и программы мероприятий;</p> <p>– внутрикорпоративный регламент «Корректировка объектов бухгалтерского наблюдения на уровень инфляции»;</p> <p>– Должностные инструкции сотрудников.</p>

**2. Цель бизнес-процесса**

2.1 Целью данного субпроцесса является корректировка данных бухгалтерского финансового и управленческого учета для расчета точки безубыточности и последующего проведения CVP-анализа

**3. Событие, инициирующее процесс**

3.1 Анализ «затраты-объем-прибыль» проводится в соответствии с приказом владельца процесса

<b>4. Содержание бизнес-процесса</b>			
№ п/п	Наименование этапа	Ответственный	Сроки выполнения
4.1	Подготовительный этап;	Литвинов И.И.	<b>18.02-26.02</b>
4.2	Корректировка фактически произведенных затрат;	Петров А.И.	<b>26.02-28.02</b>
4.3	Корректировка данных о понесенных затратах в базисном периоде;	Петров А.И.	<b>25.02-28.02</b>
4.4	Переоценка остатков материальных запасов;	...	...
4.5	Перспективная оценка затрат;		
4.6	Корректировка постоянных затрат;		
4.7	Расчет скорректированной величины точки безубыточности, проведение CVP-анализа		
4.8	Отражение результатов корректировки на счетах бухгалтерского учета, а также в соответствующих документах		
4.9	Формирование аналитической записки по результатам реализации бизнес-процесса, включающей в том числе основные направления его дальнейшего совершенствования		

<b>5. Технология реализации бизнес-процесса</b>
<p>5.1 Все затраты группируются на постоянные и переменные, последние в свою очередь классифицируются на: 1. фактически-понесенные затраты текущего производственного цикла, 2. произведенные в базисном цикле и 3. планируемые затраты будущего периода. По отношению к каждой из групп затрат применяется соответствующий способ корректировки. Процесс корректировки производится согласно разработанной модели безубыточности в условиях кризисных процессов в экономике. Данные о затратах произведенных в отчетном и базисных периодах аккумулируются в системе бухгалтерского учета, данные о планируемой величине затрат в предстоящем отчетном периоде - в системе управленческого учета. Для проведения расчетов используется программа для ЭВМ «Анализ «затраты-объем-прибыль» в условиях гиперинфляции». Расчеты производятся согласно внутренним регламентам в отдельности для продукции растениеводства, животноводства и промышленных производств.</p>

<b>6. Вход и поставщики бизнес-процесса</b>
<p>6.1 Основной бизнес-процесс «Производство продукции растениеводства», обслуживающий бизнес-процесс «Бухгалтерский и управленческий учет», subprocess «Учет затрат на производство», subprocess «Управленческий учет внешней среды», subprocess «бюджетирование». Поставщиками являются руководители соответствующих бизнес-процессов, subprocess</p>

<b>7. Выход и потребители бизнес-процесса</b>
<p>7.1 Получение скорректированной величины затрат для проведения анализа безубыточности сельскохозяйственной продукции с целью последующего составления производственной программы выпуска продукции. Потребителем бизнес-процесса выступает агроном – для утверждения структуры севооборота, зоотехник – с целью составления бюджетов, а также руководящее звено экономического субъекта для принятия соответствующих управленческих решений</p>

**8. Показатели бизнес-процесса**

- 8.1 Отношение полученной разницы между скорректированной и начальной величиной к первоначальной стоимости;
- 8.2 Уровень корректировки, % (отношение величины критической точки в натуральных единицах, рассчитанной на основе скорректированной величины затрат, к точке безубыточности в натуральных единицах, рассчитанной по первоначальным данным);
- 8.3 Наличие вновь разработанных или усовершенствованных документов для отражения результатов корректировочных мероприятий при проведении СVP-анализа;
- 8.4 Эффективность корректировочных мероприятий (отношение величины прибыли, полученной за счет проведения корректировочных мероприятий к затратам на их реализацию (может быть рассчитано экспертным путем));
- 8.5 Прирост затрат на реализацию бизнес-процесса, в сравнении с базисным годом, %;
- 8.6 Удельный вес работников учетно-аналитических служб, прямо или косвенно задействованных в реализации корректировочных мероприятий по отношению к общей численности работников, %;
- 8.7 Степень релевантности вырабатываемой информации (экспертно) и др.

**9. Зона контроля бизнес-процесса**

В зону контроля данного subprocessа входят:

- 9.1 данные центров затрат об издержках, понесенных в базисном году на производство того или иного вида сельскохозяйственной продукции;
- 9.2 отдельная информация системы бюджетного планирования;
- 9.3 прогнозная информация, относительно изменения постоянных и переменных затрат, отдельных параметров рыночной конъюнктуры; индексов потребительских цен (ИПЦ), индексов цен на отдельные виды промышленных товаров и услуг, приобретенных сельскохозяйственными организациями (ИЦСХ), а также индексов изменения частных цен по однородным группам основных средств (ИЧЦ);
- 9.4 данные других бизнес-процессов, необходимые для формирования производственной программы выпуска продукции;
- 9.5 деятельность системы внутреннего контроля, включая проведение аудита бизнес-процесса;
- 9.6 аналитическая деятельность с целью идентификации ключевых детерминант и закономерностей функционирования бизнес-процесса;
- 9.7 отдельные аспекты деятельности системы регламентации и планирования в системе управленческого учета;
- 9.8 отдельные элементы управленческой учетной политики, в которую могут быть внесены изменения по результатам реализации бизнес-процесса и т.д.

**10. Сфера влияния бизнес-процесса**

- 10.1 Проведение независимой оценки;
- 10.2 Информация об индексах потребительских цен в базисных периодах, в разрезе отрасли, региона, экономики в целом, дополнительная информация относительно изменения цен, как в исторической ретроспективе, так и прогнозного характера;
- 10.3 Использование результатов исследований консалтинговых агентств, экспертно-аналитических центров, лабораторий, НИИ, ВУЗов и т.д.
- 10.4 Формирование фокус-групп покупателей, анкетирование; проведение экспертных опросов и др.

**11. Параметры внешней среды**

В зону контроля данного subprocessа входят:

11.1 Объективные факторы, присущие сельскохозяйственному производству (сезонность, зависимость от природно-климатических условий, качество земельных угодий и др.);

11.2 Внешние и рыночно-конъюнктурные факторы, включая политические и нормативно-правовые аспекты, структуру и динамику потребительского спроса и др.;

11.3 Правила корректировки отчетности в соответствии с МСФО; официальный прогноз инфляции и др.

**12. Риски**

12.1 Риски в зоне контроля: нерелевантность первичной информации, использованной при расчете критической точки, а также данных смежных бизнес-процессов; риск несоблюдения норм корпоративных регламентов ввиду недостаточной квалификации работников учетно-аналитических служб; риск непонимания концепции процессно-ориентированного управления со стороны штатных работников; производственные, снабженческие и сбытовые риски и др.

12.2 Риски в сфере влияния: риск повышения тарифов естественных монополий, что сказывается на величине затрат, отнесенных к условно-постоянным; риск роста стоимости затрат на реализацию бизнес-процесса (например увеличение стоимости на проведение независимой оценки) и др.

12.3 Риски во внешней среде: объективные риски присущие сельскохозяйственному производству (стихийные бедствия, плохие природно-климатические условия, снижающие урожайность и др.); риски ухудшения экосоциальной среды; спекулятивные риски, вызванные изменением курсов валют, конъюнктуры рынка, налогового и таможенного законодательства и др.

**13. Ресурсы процесса**

13.1 В ходе корректировочных мероприятий используются: программа для ЭВМ «Анализ «затраты-объем-прибыль» в условиях гиперинфляции». База данных subprocessа «Бюджетирование» (бюджет производства, бюджет продаж, бюджет переменных расходов, бюджет постоянных расходов и др.). Комплекс производственно-технологических данных (структура севооборота, средняя урожайность по группам культур и др.). Базы данных subprocessа «Управленческий учет внешней среды», стратегические и нормативно-правовые документы экономического субъекта. В процессе корректировочных мероприятий используются все имеющиеся средства автоматизации. Для реализации «бизнес-процесса» соответствующими полномочиями и правами наделяются работники учетно-аналитических служб.

**14. Событие, завершающее процесс**

14.1 Расчет показателей, предусмотренных анализом «затраты-объем-прибыль», на основании скорректированных данных

**15. Графическая схема процесса**

15. Приводится в приложении (описана в пятой главе исследования)

**16. Направления совершенствования субпроцесса**

16.1 Сокращение стоимости процесса за счет снижения затрат на проведение корректирующих мероприятий;

16.2 Повышение релевантности вырабатываемой информации за счет совершенствования методики анализа «затраты-объем-прибыль»;

16.3 Совершенствование системы отражения результатов и затрат, связанных с проведением корректирующих мероприятий, на счетах бухгалтерского учета и в системе документооборота экономического субъекта

**Руководитель процесса**

\_\_\_\_\_ (должность)

\_\_\_\_\_ (личная подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

рекомендуемая форма

Приложение 34

Код

\_\_\_\_\_ (наименование организации)

## Отчет об эффективности системы бюджетного планирования

\_\_\_\_\_ (наименование структурного подразделения)

Номер доку-мента	Дата составления

Структурное подраз-деление	Должность	Табельный номер	Центр ответственности	Периодичность составления до-кумента

1. Отчет об основных параметрах исполнения бюджета в \_\_\_\_\_ году

### 1.1 Общие показатели

Показатели	квартал				Итого за год
	1	2	3	4	
1.1 Величина отклонения фактических данных от запланированных, %	x	x	x	x	x
1.2 Количество показателей КРІ, по которым не достигнуты требуемые показатели, шт.	x	x	x	x	x
1.3 Количество сотрудников, не выполнивших критерии КРІ	x	x	x	x	x
1.4 Наличие фактов нарушения сроков предоставления документов, шт.	x	x	x	x	x
1.5 Лимит величины отклонений от плана, %	x	x	x	x	x
1.6 Величина сверхлимитного отклонения от плана, %	x	x	x	x	x
1.7 Количество статей бюджета, по которым допущено отклонение от плана, всего, шт.	x	x	x	x	x
1.8 Доля сотрудников, повысивших квалификацию, %	x	x	x	x	x
1.9 Количество скорректированных статей бюджета в бюджетном периоде, шт.	x	x	x	x	x
1.10 Среднее количество времени, затраченное на корректировку и исправление бюджета, час	x	x	x	x	x

## 1.2 Индивидуальные показатели (для центра затрат)

Показатели	квартал				Итого за год
	1	2	3	4	
1.2.1 Количество привлеченных поставщиков сырья (местные), шт.	x	x	x	x	x
1.2.2 Количество привлеченных поставщиков сырья (др. регионы) шт.	x	x	x	x	x
1.2.3 Величина погибших посевов, га / павших животных, гол.	x	x	x	x	x
1.2.4 Количество рекламаций по качеству продукции, шт.	x	x	x	x	x
1.2.5 Рентабельность производства, %	x	x	x	x	x
1.2.6 Доля продукции, реализованной по договорам контрактации, в общем объеме реализованной продукции, %	x	x	x	x	x
1.2.7 Продолжительность хранения сельскохозяйственного сырья в организации, дней	x	x	x	x	x
1.2.8 Величина отклонения фактического объема произведенной продукции от планового, руб.	x	x	x	x	x
1.2.9 Отношение фактически произведенных затрат центра ответственности к бюджетным (плановым)	x	x	x	x	x
1.2.10 Урожайность, ц/га	x	x	x	x	x
1.2.11 Себестоимость, тыс. руб.	x	x	x	x	x
1.2.12 Товарная продукция, тыс. руб.	x	x	x	x	x
1.2.13 Чистая прибыль, тыс. руб.	x	x	x	x	x
1.2.14 Затраты на 1 руб. товарной продукции, тыс. руб.	x	x	x	x	x
1.2.15 Рентабельность продаж, %	x	x	x	x	x
1.2.16 Коэффициент эффективности произведенных затрат с учетом влияния фактора инфляции <sup>1</sup>	x	x	x	x	x

## 1.2 Индивидуальные показатели (для центра доходов)

Показатели	квартал				Итого за год
	1	2	3	4	
1.2.1 Прирост продаж, %	x	x	x	x	x
1.2.2 Прирост продаж, тыс. руб.	x	x	x	x	x
1.2.3 Количество видов продукции с положительной динамикой продаж, шт.	x	x	x	x	x
1.2.4 Количество видов продукции с отрицательной динамикой продаж, шт.	x	x	x	x	x
1.2.5 Прирост дебиторской задолженности, %	x	x	x	x	x
1.2.6 Прирост дебиторской задолженности, тыс. руб.	x	x	x	x	x
1.2.7 Доля рынка, %	x	x	x	x	x
1.2.8 Динамика накладных и коммерческих расходов, %	x	x	x	x	x
1.2.9 Динамика накладных и коммерческих расходов, тыс. руб.	x	x	x	x	x
1.2.10 Рентабельность продаж	x	x	x	x	x
1.2.11 Доля управленческих расходов в общей сумме затрат, %	x	x	x	x	x
1.2.12 Доля покупателей, сотрудничающих с организацией более 5 лет, %	x	x	x	x	x
1.2.13 Величина торговой наценки, %	x	x	x	x	x
1.2.14 Доля транзакционных издержек в структуре полной себестоимости продукции, %	x	x	x	x	x
1.2.15 Период оборота дебиторской задолженности, дней	x	x	x	x	x
1.2.16 Отношение фактически полученных доходов центра ответственности к величине бюджетных (плановых) доходов	x	x	x	x	x
1.2.17 Коэффициент получения дохода с учетом влияния фактора инфляции <sup>2</sup>	x	x	x	x	x
1.2.18 Отношение фактически произведенных ЦД расходов к величине бюджетных (плановых) расходов	x	x	x	x	x

<sup>1</sup> Рассчитывается как произведение двух частных: фактических затрат к бюджетным (плановым) и базисной инфляции к фактической

<sup>2</sup> Рассчитывается как произведение двух частных: фактического дохода к бюджетному (плановому) и базисной инфляции к фактической



1.2 Индивидуальные показатели (для центра прибыли)

Показатели	квартал				Итого за год
	1	2	3	4	
1.2.1 Финансовый результат, тыс. руб.	x	x	x	x	x
1.2.2 Динамика прибыли/убытка, %	x	x	x	x	x
1.2.3 Доля выполненных договоров с покупателями, %	x	x	x	x	x
1.2.4 Рентабельность растениеводства	x	x	x	x	x
1.2.5 Рентабельность животноводства	x	x	x	x	x
1.2.6 Рентабельность промышленных производств	x	x	x	x	x
1.2.7 Коэффициент автономии	x	x	x	x	x
1.2.8 Коэффициент текущей ликвидности	x	x	x	x	x
1.2.9 Рентабельность работы центра прибыли, % <sup>1</sup>	x	x	x	x	x
1.2.10 Оборачиваемость основных средств	x	x	x	x	x
1.2.11 Оборачиваемость оборотных средств	x	x	x	x	x
1.2.10 Отношение фактически полученной прибыли центра ответственности к бюджетной (плановой)	x	x	x	x	x
1.2.11 Коэффициент получения прибыли с учетом инфляции <sup>2</sup>	x	x	x	x	x
1.2.12 Эффективность центра прибыли <sup>3</sup>	x	x	x	x	x

2. Пояснительная записка об основных параметрах исполнения бюджета

--

\* Характеризуются причины отклонений параметров бюджета, указываются виновники, а так же мероприятия, направленные на устранение причин необоснованного отклонения фактических значений от запланированных

3. Направления совершенствования системы бюджетного планирования в организации

Направление совершенствования	Необходимость изменения			Обоснование
	да		нет	
	оперативная	стратегическая		
1. Необходимость повышения аналитичности бюджетов (дополнительные расчетные показатели)	x	x	x	x
2. Необходимость дополнительной детализации статей бюджета	x	x	x	x
3. Необходимость внесения изменений в систему ключевых показателей эффективности (KPI)	x	x	x	x
4. Необходимость внесения изменений в Положение о бюджетировании	x	x	x	x
5. Необходимость корректировки стратегии экономического субъекта	x	x	x	x
6. Необходимость внесения изменений в систему документооборота	x	x	x	x
7. Необходимость корректировки форм бюджетов	x	x	x	x
8. Необходимость внесения изменений в аналитические разрезы счетов и справочники	x	x	x	x

<sup>1</sup> Рассчитывается как отношение разности прибыли в отчетном и базисном годах, к величине затрат на содержание системы управления подразделением

<sup>2</sup> Рассчитывается как произведение двух частных: фактической прибыли к бюджетной (плановой) и базисной инфляции к фактической

<sup>3</sup> Рассчитывается как произведение двух частных: доходы текущего периода к доходам базисного периода и расходов базисного периода к расходам текущего периода

4. Выполнение плана по затратам центром ответственности

Вид затрат	Факт, тыс. руб.	План, тыс. руб.	Величина экономии		Величина перерасхода		
			Сумма, тыс. руб.	Код при- чины	Сумма, тыс. руб.	Код причины	Неблагоприятное отклонение
	х	х	х	х	х	х	х
	х	х	х	х	х	х	х

Согласование:

Руководитель центра ответственности

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ /  
(подпись) (расшифровка подписи)

Бухгалтер-аналитик

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ /  
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ /  
(подпись) (расшифровка подписи)

Утверждение:

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ /  
(подпись) (расшифровка подписи) (дата)

## Состав и характеристика операционных бюджетов растениеводства сельскохозяйственной организации

Код бюджета	Наименование бюджета	Центр ответственности	Бизнес-процесс	Характеристика данных
1	2	3	4	5
	Годовые сценарные условия	ЦИ	Предварительное планирование	Данный этап можно охарактеризовать как предварительный этап планирования. Его целью является описание тех входящих условий, факторов, обстоятельств и фактов хозяйственной жизни, которые могут повлиять на бизнес-процессы экономического субъекта в дальнейшем. Обязательным на данном этапе является планирование финансового состояния на начало бюджетного периода: остаток денежных средств, остаток готовой продукции (с указанием расчетной цены реализации), остаток займов выданных, величина не использованных кредитов, остаток займов полученных, сумма кредитов к погашению, величина переходящей прибыли и др. Здесь же могут быть учтены отдельные аспекты системы бизнес-планирования, инвестиционного программирования и т.д.
00.01	Бюджет производства		Производство	Отражает план производства в разрезе растениеводства, животноводства, промышленных производств и др. (в зависимости от конкретной продуктовой структуры)
00.01.1	Растениеводство		Производство	План производства приводится в разрезе выращиваемых культур в соответствии со структурой севооборота, все показатели производства указываются в разрезе данных культур (зерновые и зернобобовые, технические культуры, кормовые культуры). Основными показателями характеризующие план производства будут являться: посевная площадь (га), урожайность (ц/га), валовой сбор (тн). Все эти показатели приводятся по состоянию на базисный (предыдущий год), год текущего бюджетного цикла и год, следующий за текущим бюджетным годом. В данной форме может быть также указана фактическая величина площадь пашни и ее прогнозная величина на весь период бюджетного планирования
00.01.1.1	Бюджет производства продукции растениеводства	ЦЗ	Производство	Характеризует план производства, использования и реализации продукции растениеводства. В частности здесь рекомендуется отразить: Входящий остаток на начало бюджетного периода (тн); площадь (га); урожайность (ц/га); валовой сбор (т); рефакция (т, %); зерноотходы (тн, %); массу после доработки (т); расход (т) (в т.ч. на семена, в переработку, на корма, аренда, натуральная оплата и прочее использование); всего остаток на реализацию (количество (т), цена (тыс. руб.) сумма (тыс. руб.)). Справочно рекомендуется указать Планируемый переходящий остаток на реализацию на следующий за бюджетным период (количество (т), цена (тыс. руб.) сумма (тыс. руб.))
00.01.1.2	План движения продукции растениеводства	ЦП	Производство, снабжение, хранение, продажа	Приводится фактическое значение базисного года и плановое значение следующего года (количество (гол), вес (кг)) в разрезе показателей: поголовье на начало года; приплод в году, предшествовавшем фактическому году, покупка в году, предшествовавшем фактическому году, привес, падеж, продажа, поголовье на конец года
00.01.2	Животноводство			
00.01.2.1	План движения поголовья	ЦП	Производство, снабжение, хранение, продажа	План производства продукции животноводства приводится на каждый месяц планового периода, а также в сумме за год, приводятся также данные за предыдущий период и отклонение (% , сумма). Показатели данного бюджета зависят от структуры производимой продукции, поскольку в животноводстве она достаточно разнородна. Так, например, могут быть приведены следующие данные: Молоко (поголовье (гол.); надой, (кг/1 фур. корову); валовое производство, (тн); Мясо КРС (Поголовье (гол.); среднесуточный привес (гр); Валовое пр-во (тн)) и т.д.
00.01.2.2	Бюджет производства продукции животноводства	ЦЗ	Производство	
00.02	Бюджет движения денежных средств	ЦП		

1	2	3	4	5
00.02.1	Потребность в денежных средствах	ЦП	Производство, снабжение, хранение, продажа, финансовое планирование и управление	Потребность в денежных средствах планируется на каждый месяц бюджетуемого периода в разрезе текущей, финансовой и инвестиционной деятельности с росписью доходов и расходов, на основании чего выводится величина чистого денежного потока. Формируется также величина операционной прибыли в разрезе: растениеводства (без субсидий, страхования и выплат процентов по кредитам), животноводства (без кормов собственного производства, субсидий, страхования и выплат процентов по кредитам), перерабатывающих производств
00.02.2	План движения денежных средств	ЦП		Указываются доходы и расходы в разрезе текущей (по видам продукции, в растениеводстве в разрезе урожая текущего, базисного и будущего годов), инвестиционной и финансовой деятельности
00.02.2.1	Бюджет доходов	ЦД	Продажа	Приводится в разрезе видов основной деятельности (растениеводство, животноводство, промышленные производства) по группам продукции. Указывается: фактическое количество проданной продукции (т), цена (тыс. руб.) и выручка (тыс. руб.), а также плановая величина данных показателей. Рассчитывается отклонение
00.02.2.1.1	План выручки от реализации	ЦД	Продажа	
00.02.2.1.2	План субсидий	ЦП	Финансовое планирование и управление	Приводится план поступления государственной помощи виде прямых субсидий, а также льготных кредитов. Поступление средств планируется на каждый месяц бюджетного периода
00.02.2.2	Бюджет расходов		Производство	
00.02.2.2.1	Бюджет трудовых затрат	ЦЗ	Производство	Планируется потребность в денежных средствах на заработную плату с учетом отчислений в разрезе каждого месяца бюджетуемого периода, в том числе, фонд оплаты труда, численность работников, среднемесячная заработная плата 1 сотрудника, величина НДФЛ, величина отчислений, величина выплат в форме натуральной оплаты. Кроме того, здесь же приводится расчет натуральной оплаты.
00.02.2.2.2	Бюджет потребности в семенах	ЦЗ	Снабжение, хранение ТМЦ, производство	Потребность в семенах планируется в разрезе каждой производимой культуры. Бюджетная форма при этом может содержать следующие показатели: наименование культуры, площадь (га), норма высева (кг/га), всего потребность (т), из них собственных и покупных. Потребность в семенах указывается по месяцам года.
00.02.2.2.3	Бюджет потребности в средствах защиты растений	ЦЗ	Снабжение, хранение ТМЦ, производство	Потребность в средствах защиты растений планируется по видам культур, при этом указывается площадь (га) или количество семян (т); наименование средств защиты растений; потребность в разрезе норм расхода и непосредственного количества (т); наличие средств защиты растений на начало бюджетного года (количество (ед.) и стоимость (руб.)); покупка (количество (ед.) цена (руб. за ед.), стоимость с НДС (руб.)). Отдельно планируется потребление средств защиты растений по периодам года
00.02.2.2.4	Бюджет потребности в удобрениях	ЦЗ	Снабжение, хранение ТМЦ	Потребность в удобрениях планируется по каждой культуре в разрезе следующих показателей: площадь (га); наименование удобрения; потребность в разрезе норм расхода и непосредственного количества (т); наличие удобрений на начало бюджетного года (количество (ед.) и стоимость (руб.)); покупка (количество (ед.) цена (руб. за ед.), стоимость с НДС (руб.)). Отдельно планируется потребление удобрений по периодам года (на каждый месяц календарного года)
00.02.2.2.5	Бюджет потребности в ГСМ	ЦЗ	Снабжение, хранение ТМЦ	Потребность в ГСМ планируется по периодам года (на каждый месяц календарного года) по видам ГСМ на 3 группы транспорта: автопарк, сельскохозяйственные работы и транспортные работы; указываются количество (т), цена (руб.) и стоимость (руб.) ГСМ. Отдельно рассчитываются отклонения от уровня базисного года, и выводится остаток ГСМ на конец года
00.02.2.2.6	Бюджет коммунальных платежей в растениеводстве	ЦЗ	Обслуживание производства, обслуживание активов	Бюджет коммунальных платежей в растениеводстве планируется по периодам года (на каждый месяц календарного года) в разрезе потребляемых видов энергии и коммунальных услуг: электроэнергия (количество (кВт), цена (руб. за кВт), стоимость (руб.)); газ (транспортировка газа, техническое обслуживание газопровода, количество (куб. м.), цена (руб. за куб. м.), стоимость (руб.)); вода (количество (куб. м.), цена (руб. за куб. м.), стоимость (руб.)); всего (руб.)

1	2	3	4	5
00.02.2.2.7	Бюджет потребности в денежных средствах на компенсацию арендной платы	ЦЗ	Обслуживание активов	Планируется величина затрат на погашение обязательств перед пайщиками за аренду земли. При этом бюджетная форма может содержать следующие показатели: наименование культуры; количество (га, паев); количество (т); цена (руб.). Величина затрат по аренде земли планируется по периодам года (на каждый месяц календарного года).
00.02.2.2.8	Бюджет расходов на запасные части	ЦЗ	Снабжение	Бюджет расходов на запасные части составляется в разрезе групп используемых транспортных средств (комбайны, тракторы и сельскохозяйственные машины, автопарк и т.д.). Расходы планируются по периодам года (на каждый месяц календарного года), выводится итог за год, рассчитывается отклонение в сравнении с фактическими данными базисного года.
00.02.2.2.9	Бюджет расходов на налоговые платежи	ЦЗ	Обслуживание активов общее	Потребность в денежных средствах на оплату налоговых платежей планируется по периодам года (на каждый месяц календарного года), выводится итог за год, рассчитывается отклонение в сравнении с фактическими данными базисного года.
00.02.2.2.10	Бюджет расходов на страхование	ЦЗ	Обслуживание производства	Потребность в денежных средствах на оплату страхования урожая планируется по видам культур. Бюджетная форма может содержать показатели: (площадь (га); урожайность (ц / га); валовой сбор (т); цена (руб. за 1 т); страховая стоимость; страховой тариф (%); страховая премия). Расходы планируются по периодам года (на каждый месяц календарного года), выводится итог за год, рассчитывается отклонение в сравнении с фактическими данными базисного года.
00.02.2.2.11	Бюджет расходов на оплату услуг сторонних организаций	ЦЗ	Обслуживание производства	Форма бюджета по планированию потребности в работах и услугах сторонних организаций содержит следующие показатели: количество (га, час., т); цена (руб. за га, час., т), сумма (тыс. руб.) в зависимости от видов работ. Производится сравнение с фактическими значениями базисного года
00.02.2.2.12	Бюджет прочих расходов растениеводства	ЦЗ	Обслуживание производства	Указываются не учтенные в предыдущих формах затраты на производство продукции растениеводства. Расходы планируются по периодам года (на каждый месяц календарного года), выводится итог за год, рассчитывается отклонение в сравнении с фактическими данными базисного года
00.02.2.3	Бюджет расходов животноводства	ЦЗ	Производство	
	...			
00.02.2.4	Бюджет промышленных производств	ЦЗ	Производство	
	...			
00.02.2.5	Бюджет расходов на оплату процентов по кредитам	ЦП	Обслуживание производства	Потребность в денежных средствах на оплату процентов по кредитам по периодам года (на каждый месяц календарного года), выводится итог за год, рассчитывается отклонение в сравнении с фактическими данными базисного года
00.02.2.6	Бюджет затрат на прочие операционные расходы	ЦЗ	Обслуживание производства	Указываются не учтенные в предыдущих формах операционные расходы. Расходы планируются по периодам года (на каждый месяц календарного года), выводится итог за год, рассчитывается отклонение в сравнении с фактическими данными базисного года

Приложение 36  
Таблица

Бюджет резерва по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство (на примере продукции «А»)

Период	статьи калькуляции														
	«Сырье и материалы»					«Затраты на оплату труда»					«Отчисления на социальные нужды»				
	план	факт	ре- зерв	откло- нение <sup>1</sup>	остаток резерва	план	факт	резерв	от- кло- нение	остаток резерва	план	факт	резерв	отклоне- ние	остаток резерва
1 кв.	20500	22000	1500	1500	0	15500	22250	7500	6750	750	4650	6675	2500	2025	475
2 кв.	15200	15900	1500	700	800	15500	22250	7500	6750	750	4650	6675	2500	2025	475
3 кв.	16700	16900	1500	200	1300	15500	22250	7500	6750	750	4650	6675	2500	2025	475
4 кв.	11400	14200	1500	2800	-1300	15500	22250	7500	6750	750	4650	6675	2500	2025	475
Итого	63800	69000	6000	5200	800	62000	89000	30000	27000	3000	18600	26700	10000	8100	1900
Период	статьи калькуляции										Итого				
	«Работы и услуги сторонних организаций»					«Прочие расходы»					План	Факт	Резерв	Превы- шение бюджета	Остаток резервов
	план	факт	резерв	откло- нение	остаток резерва	план	факт	резерв	от- кло- нение	остаток резерва					
1 кв.	1875	1875	0	0	0	20000	23000	4100	3000	1100	62525	75800	15600	13275	2325
2 кв.	1875	1875	0	0	0	24000	27100	3850	3100	750	61225	73800	15350	12575	2775
3 кв.	1875	1875	0	0	0	19000	21570	3400	2570	830	57725	69270	14900	11545	3355
4 кв.	1875	1875	1000	0	1000	14500	18030	3650	3530	120	47925	63030	16150	15105	1045
Итого	7500	7500	1000	0	1000	77500	89700	15000	12200	2800	229400	281900	62000	52500	9500
Период	Влияние НР на бюджет, %					Уровень резервного покрытия бюджета, %					Уровень использования резервов, %				
1 кв.	17,5					25,0					85,1				
2 кв.	17,0					25,1					81,9				
3 кв.	16,7					25,8					77,5				
4 кв.	24,0					33,7					93,5				
Итого	18,6					27,0					84,7				

<sup>1</sup> Отклонение от бюджета

Приложение 37  
Таблица

Бюджет резерва по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на продажу

Период	статьи калькуляции														
	«Расходы, связанные с доставкой и отгрузкой товаров»					«Расходы по хранению товаров»					«Расходы по оплате труда коммерческого персонала с отчислениями на социальные нужды»				
	план	факт	резерв	отклонение <sup>1</sup>	остаток резерва	план	факт	резерв	отклонение	остаток резерва	план	факт	резерв	отклонение	остаток резерва
1 кв.	8400	9010	<b>500</b>	610	-110	3850	3950	250	100	150	6500	7000	350	500	-150
2 кв.	6400	6670	<b>400</b>	270	130	3850	4040	250	190	60	4500	4800	400	300	100
3 кв.	4400	4515	<b>250</b>	115	135	3850	4160	250	310	-60	4500	4600	120	100	20
4 кв.	2400	2505	<b>100</b>	105	-5	3850	3950	250	100	150	2500	2800	720	300	420
Итого	21600	22700	1250	1100	150	15400	16100	1000	700	300	18000	19200	1590	1200	390
Период	статьи калькуляции										Итого				
	«Расходы на рекламу»					«Прочие расходы на продажу»					План	Факт	Резерв	Превышение бюджета	Остаток резервов
	план	факт	резерв	отклонение	остаток резерва	план	факт	резерв	отклонение	остаток резерва					
1 кв.	1800	2050	250	250	0	2450	3550	1250	1100	150	23000	25560	2600	2560	40
2 кв.	1800	2090	250	290	-40	2500	3470	1100	970	130	19050	21070	2400	2020	380
3 кв.	1800	2110	250	310	-60	2500	4120	1400	1620	-220	17050	19505	2270	2455	-185
4 кв.	1800	1920	250	120	130	2250	2960	1250	710	540	12800	14135	2570	1335	1235
Итого	7200	8170	1000	970	30	9700	14100	5000	4400	600	71900	80270	9840	8370	1470
Период	Влияние НР на бюджет, %					Уровень резервного покрытия бюджета, %					Уровень использования резервов, %				
1 кв.	17,5					25,0					85,1				
2 кв.	17,0					25,1					81,9				
3 кв.	16,7					25,8					77,5				
4 кв.	24,0					33,7					93,5				
Итого	18,6					27,0					84,7				

<sup>1</sup> Отклонение от бюджета

## Индексы потребительских цен на товары и услуги по Российской Федерации

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>к концу предыдущего месяца</b>										
январь	102,43	101,68	102,31	102,37	101,64	102,37	100,50	100,97	100,59	103,85
февраль	101,66	101,11	101,20	101,65	100,86	100,78	100,37	100,56	100,70	102,22
март	100,82	100,59	101,20	101,31	100,63	100,62	100,58	100,34	101,02	101,21
апрель	100,35	100,57	101,42	100,69	100,29	100,43	100,31	100,51	100,90	100,46
май	100,48	100,63	101,35	100,57	100,50	100,48	100,52	100,66	100,90	100,35
июнь	100,28	100,95	100,97	100,60	100,39	100,23	100,89	100,42	100,62	100,19
июль	100,67	100,87	100,51	100,63	100,36	99,99	101,23	100,82	100,49	100,80
август	100,19	100,09	100,36	100,00	100,55	99,76	100,10	100,14	100,24	100,35
сентябрь	100,09	100,79	100,80	99,97	100,84	99,96	100,55	100,21	100,65	100,57
октябрь	100,28	101,64	100,91	100,00	100,50	100,48	100,46	100,57	100,82	100,74
ноябрь	100,63	101,23	100,83	100,29	100,81	100,42	100,34	100,56	101,28	100,75
декабрь	100,79	101,13	100,69	100,41	101,08	100,44	100,54	100,51	102,62	100,71
<b>к декабрю предыдущего года</b>										
декабрь	109,00	111,87	113,28	108,80	108,78	106,10	106,57	106,47	111,35	112,05



## Приложение 39

## Таблица

Коэффициенты корректировки объектов бухгалтерского учета в денежные единицы постоянной покупательной способности в 2014-2015 гг.

Месяц	2014 год				2015 год			
	Ежемесячные ИПЦ	Среднемесячный ИПЦ <sup>1</sup>	Накопленный ИПЦ	Корректирующий коэффициент (2 × 3)	Ежемесячные ИПЦ	Среднемесячный ИПЦ	Накопленный ИПЦ	Корректирующий коэффициент (6 × 7)
	1	2	3	4	5	6	7	8
Январь	1,0059	1,0029	1,1071	1,1103	1,0385	1,0191	1,1284	1,1500
Февраль	1,0070	1,0035	1,0994	1,1032	1,0222	1,0110	1,0630	1,0747
Март	1,0102	1,0051	1,0883	1,0939	1,0121	1,0060	1,0503	1,0566
Апрель	1,0090	1,0045	1,0786	1,0835	1,0046	1,0023	1,0455	1,0479
Май	1,0090	1,0045	1,0690	1,0738	1,0035	1,0017	1,0418	1,0436
Июнь	1,0062	1,0031	1,0624	1,0657	1,0019	1,0009	1,0398	1,0407
Июль	1,0049	1,0024	1,0572	1,0597	1,0080	1,0040	1,0316	1,0357
Август	1,0024	1,0012	1,0547	1,0560	1,0035	1,0017	1,0280	1,0297
Сентябрь	1,0065	1,0032	1,0479	1,0513	1,0057	1,0028	1,0222	1,0251
Октябрь	1,0082	1,0041	1,0393	1,0436	1,0074	1,0037	1,0147	1,0185
Ноябрь	1,0128	1,0064	1,0262	1,0328	1,0075	1,0037	1,0071	1,0108
Декабрь	1,0262	1,0130	1,0000	1,0130	1,0071	1,0035	1,0000	1,0035

<sup>1</sup> Квадратный корень из значения индекса потребительских цен каждого месяца

## Приложение 40

## Таблица

Данные для корректировки первоначальной стоимости постоянных затрат 2014 года в денежные единицы  
покупательной способности на конец 2015 г. (тыс. руб.)

вид затрат	2014 (Первоначальная стоимость)											
	январь	февраль	март	апрель	май	июнь	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь
Арендная плата объект №1								70	70	70	70	70
Арендная плата объект №2												
Процентная плата по банковскому кредиту от 03.2014											96,32	96,32
Заработная плата директора	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
Заработная плата бухгалтера	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
Заработная плата юриста	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27
Амортизационные отчисления (ОС-1)	127,63	127,63	127,63	127,63	127,63	127,63	127,63	127,6	127,63	127,63	127,63	127,63
Амортизационные отчисления (ОС-2)												
Амортизационные отчисления (ОС-3)												
Арендная плата объект №4											21	21
Вывоз ТБО	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2
Процентная плата по банковскому кредиту от 07.2015			87,6	87,6	87,6	87,6	87,6	87,6	87,6	87,6	87,6	87,6
Арендная плата объект №3	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41
Налоги на имущество	85,664	85,664	85,664	85,664	85,664	85,664	85,664	85,66	85,66	85,664	85,664	85,664
Итого	366,49	366,494	454,09	454,09	454,09	454,09	454,09	524,1	524,09	524,094	641,41	641,414

## Приложение 41

## Таблица

Данные для корректировки первоначальной стоимости постоянных затрат 2015 года в денежные единицы  
покупательной способности на конец 2015 г. (тыс. руб.)

вид затрат	2015 (первоначальная стоимость)												Итого первоначальная стоимость
	январь	февраль	март	апрель	май	июнь	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь	
Арендная плата объект №1	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	1250
Арендная плата объект №2			170			170			170			170	680
Процентная плата по банковскому кредиту от 03.2014	92,732	92,732	92,73	92,732	92,73	92,73	92,73	92,73	92,732	92,732	92,732	92,732	1305,424
Заработная плата директора	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52	1188
Заработная плата бухгалтера	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	852
Заработная плата юриста	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	29	672
Амортизационные отчисления (ОС-1)	127,63	127,63	127,6	127,63	127,6	127,6	127,6	127,6	127,63	127,63	127,63	127,63	3063,12
Амортизационные отчисления (ОС-2)	63,2	63,2	63,2	63,2	63,2	63,2	63,2	63,2	63,2	63,2	63,2	63,2	758,4
Амортизационные отчисления (ОС-3)	27,7	27,7	27,7	27,7	27,7	27,7	27,7	27,7	27,7	27,7	27,7	27,7	332,4
Арендная плата объект №4	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	294
Вывоз ТБО	6,7	6,7	6,7	6,7	6,7	6,7	6,7	6,7	6,7	6,7	6,7	6,7	130,8
Процентная плата по банковскому кредиту от 07.2015	82,91	82,91	82,91	82,91	82,91	82,91	82,91	82,91	82,91	82,91	82,91	82,91	1870,92
Арендная плата объект №3	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	984
Налоги на имущество	85,664	85,664	85,66	85,664	85,66	85,66	85,66	85,66	85,664	85,664	85,664	85,664	2055,936
<b>Итого</b>	<b>741,54</b>	<b>741,536</b>	<b>911,5</b>	<b>741,54</b>	<b>741,5</b>	<b>911,5</b>	<b>741,5</b>	<b>741,5</b>	<b>911,536</b>	<b>741,536</b>	<b>741,54</b>	<b>911,536</b>	<b>15437</b>

Ведомость корректировки постоянных затрат 2014 года  
в денежные единицы покупательной способности на конец 2015 г. (тыс. руб.)

	2014 (Скорректированная стоимость)											
	январь	февраль	март	апрель	май	июнь	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь
<b>коэффициент корректировки</b>	<b>1,1103</b>	<b>1,1032</b>	<b>1,0939</b>	<b>1,0835</b>	<b>1,0738</b>	<b>1,0657</b>	<b>1,0597</b>	<b>1,056</b>	<b>1,0513</b>	<b>1,0436</b>	<b>1,0328</b>	<b>1,013</b>
Арендная плата объект №1	0	0	0	0	0	0	0	73,92	73,591	73,052	72,296	70,91
Арендная плата объект №2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Процентная плата по банковскому кредиту от 03.2014	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	99,479	97,57216
Заработная плата директора	52,184	51,8504	51,413	50,925	50,469	50,088	49,806	49,63	49,4111	49,0492	48,542	47,611
Заработная плата бухгалтера	37,75	37,5088	37,193	36,839	36,509	36,234	36,03	35,9	35,7442	35,4824	35,115	34,442
Заработная плата юриста	29,978	29,7864	29,535	29,255	28,993	28,774	28,612	28,51	28,3851	28,1772	27,886	27,351
Амортизационные отчисления (ОС-1)	141,71	140,8014	139,61	138,29	137,05	136,02	135,25	134,8	134,177	133,195	131,82	129,2892
Амортизационные отчисления (ОС-2)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Амортизационные отчисления (ОС-3)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Арендная плата объект №4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	21,689	21,273
Коммунальные платежи	4,6633	4,63344	4,5944	4,5507	4,51	4,4759	4,4507	4,435	4,41546	4,38312	4,3378	4,2546
Процентная плата по банковскому кредиту от 07.2015	0	0	95,826	94,915	94,065	93,355	92,83	92,51	92,0939	91,4194	90,473	88,7388
Арендная плата объект №3	45,522	45,2312	44,85	44,424	44,026	43,694	43,448	43,3	43,1033	42,7876	42,345	41,533
Налоги на имущество	95,113	94,50452	93,708	92,817	91,986	91,292	90,778	90,46	90,0586	89,399	88,474	86,77763
<b>Итого</b>	<b>406,92</b>	<b>404,3162</b>	<b>496,73</b>	<b>492,01</b>	<b>487,61</b>	<b>483,93</b>	<b>481,2</b>	<b>553,4</b>	<b>550,98</b>	<b>546,944</b>	<b>662,45</b>	<b>649,7524</b>

## Приложение 43

## Таблица

Ведомость корректировки постоянных затрат 2015 года  
в денежные единицы покупательной способности на конец 2015 г. (тыс. руб.)

	2015 (Скорректированная стоимость)												Итого скорректированная величина
	январь	февраль	март	апрель	май	июнь	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь	
<b>коэффициент корректировки</b>	<b>1,1500</b>	<b>1,0747</b>	<b>1,0566</b>	<b>1,0479</b>	<b>1,0436</b>	<b>1,0407</b>	<b>1,0357</b>	<b>1,0297</b>	<b>1,0251</b>	<b>1,0185</b>	<b>1,0108</b>	<b>1,0035</b>	
Арендная плата объект №1	86,25	80,6025	79,25	78,593	78,27	78,05	77,68	77,23	76,8825	76,3875	75,81	75,2625	1304,03
Арендная плата объект №2	0	0	179,6	0	0	176,9	0	0	174,267	0	0	170,595	701,40
Процентная плата по банковскому кредиту от 03.2014	106,64	99,65908	97,98	97,174	96,78	96,51	96,04	95,49	95,05957	94,4475	93,734	93,05656	1359,61
Заработная плата директора	59,8	55,8844	54,94	54,491	54,27	54,12	53,86	53,54	53,3052	52,962	52,562	52,182	1252,89
Заработная плата бухгалтера	42,55	39,7639	39,09	38,772	38,61	38,51	38,32	38,1	37,9287	37,6845	37,4	37,1295	898,61
Заработная плата юриста	33,35	31,1663	30,64	30,389	30,26	30,18	30,04	29,86	29,7279	29,5365	29,313	29,1015	708,81
Амортизационные отчисления (ОС-1)	146,77	137,164	134,9	133,74	133,2	132,8	132,2	131,4	130,8335	129,991	129,01	128,0767	3232,05
Амортизационные отчисления (ОС-2)	72,68	67,92104	66,78	66,227	65,96	65,77	65,46	65,08	64,78632	64,3692	63,883	63,4212	792,33
Амортизационные отчисления (ОС-3)	31,855	29,76919	29,27	29,027	28,91	28,83	28,69	28,52	28,39527	28,2125	27,999	27,79695	347,27
Арендная плата объект №4	24,15	22,5687	22,19	22,006	21,92	21,85	21,75	21,62	21,5271	21,3885	21,227	21,0735	306,23
Коммунальные платежи	7,705	7,20049	7,079	7,0209	6,992	6,973	6,939	6,899	6,86817	6,82395	6,7724	6,72345	137,70
Процентная плата по банковскому кредиту от 07.2015	95,347	89,10338	87,6	86,881	86,52	86,28	85,87	85,37	84,99104	84,4438	83,805	83,20019	1965,65
Арендная плата объект №3	47,15	44,0627	43,32	42,964	42,79	42,67	42,46	42,22	42,0291	41,7585	41,443	41,1435	1038,27
Налоги на имущество	98,514	92,0631	90,51	89,767	89,4	89,15	88,72	88,21	87,81417	87,2488	86,589	85,96382	2169,32
<b>Итого</b>	<b>852,77</b>	<b>796,9287</b>	<b>963,1</b>	<b>777,06</b>	<b>773,9</b>	<b>948,6</b>	<b>768</b>	<b>763,6</b>	<b>934,4156</b>	<b>755,254</b>	<b>749,54</b>	<b>914,7264</b>	<b>16214,18</b>

## Система типовых стратегических целей функционирования сельскохозяйственной организации в кризисных условиях

Блок	Цели общие	Показатели	Особенности измерения данной цели в кризисных условиях
1	2	3	4
1. Финансы	1.1 Контроль доли рынка	Объем выручки от продаж (тыс. руб.)	Контроль ключевых сегментов рынка
	1.2 Контроль затрат	Себестоимость, тыс. руб.	Контроль затрат в разрезе наиболее важных видов продукции
	1.3 Контроль финансовой устойчивости	Коэффициент финансовой автономии	Применяются более жесткие требования к нормативному значению коэффициента
	1.4 Увеличение денежного потока	Разница между притоком и оттоком денежных средств	Сохранение положительного денежного потока, оптимизация отрицательного денежного потока
	1.5 Повышение ликвидности и рентабельности	Коэффициенты ликвидности, рентабельности	Чрезмерное аккумулирование денежных средств в ликвидных активах приведет к дополнительным потерям вследствие воздействия фактора инфляции
2. Клиенты	2.1 Контроль динамики продаж	Темп роста выручки, %	Сопоставление динамики продаж ЭС со средними показателями в отрасли
	2.2 Степень доведения продукции до покупателей	Коэффициент доведения продукции до покупателей	
	2.3 Увеличение объема продаж	Объем продаж, тыс. руб.	Увеличение объема продаж собственной продукции
	2.4 Расширение клиентской базы	Количество вновь заключенных договоров, шт.	Сохранение клиентской базы, пролонгация договоров с ключевыми клиентами
	2.5 Увеличение доли закупок у крупных производителей	Доля закупок у крупных производителей, %	Расширение взаимодействия с крупными контрагентами
	2.6 Развитие базы поставщиков	Количество видов продукции, услуг, шт.; количество рекламаций, шт.; цена, руб. и др.;	Развитие базы наиболее надежных и устойчивых поставщиков (длительность взаимодействия, финансовое состояние и др.)
	2.7 Внедрение перспективных агротехнологий	Комплексные методики оценки (анкетирование, экспертная оценка)	Внедрение перспективных агротехнологий

1	2	3	4
3. Процессы	3.1 Повышение оборачиваемости ресурсов	Коэффициенты оборачиваемости активов	Сохранение оборачиваемости наиболее дефицитных ресурсов
	3.2 Рост производительности труда	Показатели производительности труда	Сохранение показателей производительности труда на уровне конкурентов
	3.3 Сокращение производственного и логистического брака	Доля производственного и логистического брака, %	Сокращение производственного и логистического брака
	3.4 Оптимизация ассортиментной политики		
	3.5 Повышение удовлетворенности персонала	Комплексные методики оценки (анкетирование, экспертная оценка)	Оптимизация кадровой политики с сохранением уровня удовлетворенности персонала
4. Развитие	4.1 Развитие складской базы	Площадь складских помещений, м <sup>2</sup>	Увеличение сроков и объемов хранения продукции
	4.2 Внедрение КРІ технологии для оценки и оплаты труда работников	Комплексные методики оценки (анкетирование, экспертная оценка)	Адаптация КРІ технологий к меняющимся условиям рыночной конъюнктуры
	4.3 Позиционирование компании как успешной	Место в отраслевых рейтингах	Сохранение места в рейтинге в сравнении с докризисными уровнями
	4.4 Развитие корпоративной культуры	Комплексные методики оценки (анкетирование, экспертная оценка)	Развитие корпоративной культуры в части реализации антикризисной модели (подсистемы) управленческого учета

Критерии скоринговой внутренней оценки в рамках методики KRISIS-анализа  
(на примере сельскохозяйственной организации)

Критерии оценки в разрезе аналитических областей	Баллы	ЦО
1	2	3
<b>Конъюнктура (К)</b>		
К-1. Повышение ставки по кредитам / займам:		
- существенное повышение;	<b>1</b>	ЦЗ
- незначительное повышение;	<b>0,5</b>	
- повышение, не влияющее на принятие решения, относительно получения заемных средств.	<b>0</b>	
К-2. Финансовые потери вследствие снижения стоимости акций:		
- существенная потеря стоимости краткосрочных финансовых вложений (более 10%);	<b>1</b>	ЦИ
- потеря стоимости краткосрочных финансовых вложений в пределах 5-10%;	<b>0,5</b>	
- потеря стоимости краткосрочных финансовых вложений в размере менее 5%.	<b>0</b>	
К-3. Финансовые потери, вследствие операций на валютном рынке:		
- существенная потеря средств (более 10%);	<b>1</b>	ЦП
- потеря средств в пределах 5-10%;	<b>0,5</b>	
- потеря стоимости средств в размере менее 5%.	<b>0</b>	
К-4. Изменение экономической, финансовой, бюджетной, налоговой, таможенной и др. политики:		
- существенное влияние на издержки экономического субъекта (затраты увеличились более 10%);	<b>1</b>	ЦП
- умеренное повышение ставок налогов, тарифов и сборов (затраты увеличились не более чем на 5-10%);	<b>0,75</b>	
- несущественное изменение бюджетной, налоговой, таможенной политики (затраты увеличились менее чем на 5%);	<b>0,25</b>	
- прочие причины, косвенно свидетельствующие о негативном воздействии экономической, финансовой, бюджетной, налоговой, таможенной политики.	<b>0,25</b>	
К-5. Субъективная оценка инфляционных ожиданий:		
- вероятность роста инфляции высокая;	<b>1</b>	ЦЗ ЦД
- вероятность роста инфляции незначительная;	<b>0,5</b>	
- ожидание снижения инфляции;	<b>0</b>	
- ожидание дефляции	<b>0,5</b>	
<b>Рынок (R)</b>		
R-1. Факты срыва поставок сырья и материалов / нарушения платежной дисциплины со стороны контрагентов:		
- массовые случаи;	<b>1</b>	ЦЗ ЦД
- единичные факты;	<b>0,5</b>	
- отсутствие фактов;	<b>0</b>	
R-2. Субъективная оценка покупательной способности населения:		
- покупательная способность снизилась существенно, что повлияло на динамику продаж;	<b>1</b>	ЦД
- покупательная способность снизилась, но это не влияет на продукцию компании, однако поставщики и контрагенты испытывают проблемы;	<b>0,5</b>	
- покупательная способность населения не снизилась или никак не повлияла на продажи экономического субъекта.	<b>0</b>	



1	2	3
R-3. Наличие фактов снижения спроса на продукцию: - существенное сокращение заявок в оптовой торговле;	0,25	ЦД
- существенное сокращение заявок в розничной торговле;	0,25	
- существенное увеличение складских запасов;	0,2	
- снижение количества новых договоров на поставку продукции;	0,2	
- расторжение действующих договоров;	0,2	
- рост дебиторской задолженности;	0,2	
- снижение объемов продаж у главных конкурентов, крупных поставщиков.	0,2	
R-4. Состояние запасов: - Сокращение запасов, вследствие снижения объема продаж фирмы;	0,75	ЦД ЦЗ
- Сокращение запасов, вследствие снижения деловой активности поставщиков и контрагентов;	0,5	
- Сокращение запасов без ухудшения рыночной конъюнктуры;	0,25	
- Увеличение запасов, вследствие стабильности, либо положительной динамики продаж.	0	
R-5. Потеря крупных клиентов и покупателей готовой продукции: - потеря более 5 крупных клиентов;	0,75	ЦД
- потеря от 2 до 5 крупных клиентов;	0,5	
- потеря 1-2 крупных клиентов.	0,25	
<b>Инфраструктура (I)</b>		
I-1. Предпринимательская активность в секторе: - сокращение количества экономических субъектов, устойчивая тенденция низкой предпринимательской активности;	1,5	ЦД ЦП
- единичные факты появления новых инфраструктурных и сервисных объектов, развитие инфраструктуры сдерживается негативными макроэкономическими факторами;	0,75	
- устойчивая тенденция появления новых фирм;	0	
I-2. Наличие инфраструктурных дефицитов: - инфраструктурные дефициты существенно влияют на результаты финансово-хозяйственной деятельности;	1,5	ЦП ЦИ
- снижение инфраструктурных дефицитов потенциально могло бы повысить деловую активность, но влияние не существенное;	0,75	
- инфраструктурные дефициты наблюдаются исключительно в отношении объектов социальной инфраструктуры, что не влияет на деловую активность экономического субъекта.	0	
I-3. Доступность инфраструктуры: - объекты инфраструктуры в регионе устарели и не востребованы;	0,25	
- наблюдается существенный рост цен на услуги;	0,25	ЦЗ ЦП ЦИ
- наиболее востребованные инфраструктурные проекты не реализуются	0,25	
I-4. Субъективная оценка причин недостаточной инфраструктурной обеспеченности: а) Инфраструктура не развивается по причине стагнационных процессов в экономике в целом и в аграрном секторе экономики в частности, что негативно влияет на финансовое положение экономического субъекта;	1,25	ЦЗ ЦП ЦИ
б) инфраструктурные проекты не реализуются по причине недостаточной эффективности системы регионального менеджмента, что негативно влияет на финансовое положение экономического субъекта;	1	
в) инфраструктурные проекты не реализуются, вследствие низкой вовлеченности экономических субъектов в процессы государственно-частного партнерства, по причине недостаточной финансовой устойчивости;	0,25	
г) инфраструктурные проекты на территории муниципального образования или сопряженных территорий реализуются согласно потребностям, что благоприятно влияет на финансовое положение экономического субъекта	0	

1	2	3
<b>Социальная сфера (S)</b>		
S-1 Уменьшение спроса на труд: - наличие фактов увольнения сотрудников, вследствие уменьшения спроса на труд;	<b>1,25</b>	ЦЗ ЦП
- сокращение средней продолжительности рабочей недели;	<b>0,75</b>	
- отсутствие отрицательной динамики спроса на труд.	<b>0</b>	
S-2 Уровень заработной платы работников организации (по сопоставимым профессиям): - в целом ниже, чем по сектору экономики в регионе, и не растет;	<b>1,25</b>	ЦЗ ЦП
- в целом ниже, чем по сектору экономики в регионе, и растет медленнее;	<b>0,75</b>	
- в целом ниже, чем у конкурентов, но растет более высокими темпами;	<b>0,5</b>	
- в целом сопоставим с конкурентами, но растет медленными темпами;	<b>0,25</b>	
- выше, чем у конкурентов.	<b>0</b>	
S-3 Наличие фактов невыплаты заработной платы: - массовые и неоднократные;	<b>1,25</b>	ЦЗ ЦП
- массовые, но единичные;	<b>0,75</b>	
- единичные и не связанные с ухудшением финансового состояния;	<b>0,25</b>	
- отсутствие случаев.	<b>0</b>	
S-4 Внутрипроизводственные конфликты: - массовые конфликты, в том числе с руководством, которые привели к высокой текучести кадров;	<b>1,25</b>	ЦП
- внутрипроизводственные конфликты, которые привели к увольнению сотрудников;	<b>0,75</b>	
- наличие единичных фактов внутрипроизводственных конфликтов, которые не привели к увольнению сотрудников.	<b>0</b>	
<b>Инвестиции (II)</b>		
II-1 Инвестиционная активность: - наличие фактов закрытия инвестиционных проектов;	<b>1</b>	ЦИ
- отрицательная динамика средств, выделяемых в бюджете фирмы на реализацию новых проектов;	<b>0,75</b>	
- наличие фактов отказа банками в выдаче кредита под конкретные инвестиционные проекты;	<b>0,5</b>	
- инвестиционная политика незначительно корректировалась под воздействием некоторого ухудшения внешней конъюнктуры;	<b>0,25</b>	
- внешние факторы не влияют на инвестиционную активность организации;	<b>0</b>	
II-2 Наличие негативных общественных факторов, прямо или косвенно угрожающих инвестиционной привлекательности компании: - негативные публикации в СМИ;	<b>0,25</b>	ЦИ
- снижение позиций в различных рейтингах;	<b>0,25</b>	
- негативные слухи вокруг компании;	<b>0,25</b>	
- другие факторы, негативно влияющие на имидж компании.	<b>0,25</b>	
- отсутствие негативного внешнего фона	<b>0</b>	
II-3 Период окупаемости инвестиционных проектов: - наличие фактов, увеличивающих срок окупаемости всех инвестиционных проектов;	<b>1</b>	ЦИ
- наличие фактов, увеличивающих срок окупаемости отдельного инвестиционного проекта;	<b>0,5</b>	
- внешняя среда не будет влиять на срок окупаемости инвестиционных проектов.	<b>0</b>	
II-4 Затраты на внедрение инвестиционных проектов вырастут в прогнозируемом периоде под воздействием внешних факторов; - Затраты на внедрение инвестиционных проектов в прогнозируемом периоде будут расти, но не существенно, не влияя на конечные цели проекта;	<b>1</b>	ЦИ
	<b>0,25</b>	

1	2	3
- Инвестиционные проекты будут реализованы без отклонения от запланированной величины затрат.	<b>0</b>	
П-5 Субъективная оценка инвестиционной активности сельскохозяйственных организаций в анализируемом регионе		
а) Инвестиционная активность низкая, прогнозируется ее снижение;	<b>1</b>	ЦИ
б) Инвестиционная активность низкая, но прогнозируется ее рост за счет высвобождения доли рынка;	<b>0,5</b>	
в) Инвестиционная активность разнонаправленная, внешняя макроэкономическая среда не оказывает влияния на нее.	<b>0</b>	
<b>Системные и структурные показатели экономики бизнес-единицы (SS)</b>		
SS-1 Повышение удельного веса постоянных затрат в структуре совокупных издержек: - необоснованный рост удельного веса постоянных затрат, вызванный кризисными явлениями;	<b>1</b>	ЦЗ
- обоснованное повышение доли постоянных расходов;	<b>0,25</b>	
- удельный вес постоянных расходов снижается.	<b>0</b>	
SS-2 Снижение прибыли конкурентов, контрагентов и поставщиков: - массовое снижение прибыли экономических субъектов;	<b>1</b>	ЦП
- единичные случаи, имеющие несистемный характер;	<b>0,5</b>	
- отсутствие тенденции снижения прибыли фирм-контрагентов, конкурентов.	<b>0</b>	
SS-3 Факторы, влияющие на политику ценообразования в отношении готовой продукции: - рост цен на основные материалы;	<b>0,25</b>	ЦД ЦП
- рост цен на продукцию, товары поставщиков;	<b>0,25</b>	
- рост цен на транзакционные и сервисные услуги;	<b>0,25</b>	
- несистемный рост цен на отдельные товары, работы, услуги;	<b>0,25</b>	
- отсутствие фактов давления на политику ценообразования.	<b>0</b>	
SS-4 Оценка финансового состояния поставщиков, покупателей, конкурентов: - массовые случаи банкротств;	<b>1</b>	ЦЗ ЦД
- наличие неоднократных случаев банкротства, либо существенного ухудшения финансового состояния контрагентов, конкурентов;	<b>0,5</b>	
- единичные факты ухудшения финансового состояния, не связанные с кризисными явлениями;	<b>0,25</b>	
- отсутствие фактов ухудшения финансового состояния	<b>0</b>	ЦД
SS-5 Наличие признаков кризиса ликвидности: - наличие фактов нарушения принципа конгруэнтности сроков в финансировании деятельности;	<b>0,25</b>	ЦП
- высокая доля низколиквидных мобильных средств;	<b>0,25</b>	
- ухудшение структуры капитала;	<b>0,25</b>	
- истощение или отсутствие резервных фондов;	<b>0,25</b>	
- рост просроченной дебиторской задолженности;	<b>0,25</b>	
- негативное воздействие макроэкономических факторов на состояние капитальных вложений с продолжительным сроком окупаемости;	<b>0,25</b>	
- высокий уровень кредиторской задолженности;	<b>0,25</b>	
- разбалансирование дебиторской и кредиторской задолженности.	<b>0,25</b>	
SS-6 Отдельные структурные подразделения, бизнес-процессы или группы товаров являются убыточными: - устойчивая тенденция кризиса прибыльности, существенно ухудшающая финансовое положение экономического субъекта	<b>1</b>	ЦП
- устойчивая тенденция кризиса прибыльности по отдельным структурным подразделениям, бизнес-процессам или группам товаров, в целом не влияющее на развитие бизнеса;	<b>0,25</b>	
- единичные и непродолжительные случаи.	<b>0</b>	

## Критерии количественной внутренней оценки в рамках методики KRISIS-анализа

Аналитические области		Наименование показателя	Значение показателя	Формула расчета
1	2	3	4	5
К	Конъюнктура	Уровень инфляционных затрат (по видам продукции) ( $K_{из}$ )	Характеризует долю инфляционных затрат в структуре себестоимости продукции (по видам продукции)	$K_{из} = \frac{\sum ИЗ}{\sum Vcost CC} \times 100$ , где $K_{из}$ – коэффициент инфляционных затрат соответствующего вида продукции; $\sum ИЗ$ – сумма инфляционных затрат (тыс. руб.); $\sum Vcost CC$ – совокупная величина затрат на производство соответствующего вида продукции (тыс. руб.)
		Рентабельность продаж (реальная) ( $R_{пр}$ )	Характеризует реальную рентабельность продаж, как отношение реального дохода (скорректированного на темп инфляции) к себестоимости продаж	$R_{пр} = \frac{PB}{CC} \times 100$ , где $PB$ – реальная выручка (номинально полученная выручка, скорректированная на темп инфляции) (тыс. руб.); $CC$ – себестоимость продаж (тыс. руб.)
		Коэффициент эффективности хеджирования ( $K_{хед}$ )	Показывает, какую часть изменения денежного потока объекта хеджирования покрывает изменение денежного потока инструмента хеджирования	$K_{хед} = \frac{CCo}{CCих}$ , где $CCo$ – изменение рыночной стоимости объекта (тыс. руб.); $CC$ – изменение рыночной стоимости инструмента хеджирования (тыс. руб.)
R	Рынок	Коэффициент своевременности отгрузок продукции клиентам ( $K_{со}$ )	Характеризует долю отгрузок выполненных своевременно. Значение показателя должно быть близким к 100%	$K_{со} = \frac{CO}{VCO} \times 100$ , где $CO$ – количество своевременных отгрузок (шт.), $VO$ – общее количество отгрузок за период (шт.)
		Коэффициент сужения бизнес-процесса ( $K_{сбп}$ )	Показывает уровень потерь, в связи с расторжением договоров на поставку в совокупной величине затрат	$K_{сбп} = \frac{\sum УВ}{\sum Vcost БП} \times 100$ , где $\sum УВ$ – величина упущенной выгоды в результате расторжения договоров на поставку (тыс. руб.); $\sum Vcost БП$ – совокупная величина затрат на бизнес-процесс (тыс. руб.)
		Уровень падения продаж ( $K_{пп}$ )	Показывает величину упущенной выгоды, в результате потери клиентов в совокупной величине выручки	$K_{пп} = \frac{\sum НВ}{ВП} \times 100$ , где $\sum НВ$ – величина упущенной выручки по не пролонгированным, расторгнутым и по иным причинам, не исполненным договорам (тыс. руб.); $ВП$ – выручка от продаж (тыс. руб.)
		Доля потерянных потребителей ( $K_{ппот}$ )	Показывает долю потребителей, переставших обращаться, в том числе и вследствие кризисных явлений, в общем количестве потребителей	$K_{ппот} = \frac{\sum ПП}{\sum ПОТ} \times 100$ , где $\sum ПП$ – количество переставших обращаться потребителей (шт.); $\sum ПОТ$ – общее количество потребителей (шт.)
		Коэффициент выполнения плана по продажам ( $K_{впп}$ )	Показывает степень выполнения плана по продажам в условиях сужения рынков	$K_{впп} = \frac{ВПфакт}{ВПплан} \times 100$ , где $ВПфакт$ – фактическое значение выручки от продаж (тыс. руб.); $ВПплан$ – запланированный объем продаж (тыс. руб.)
		Коэффициент стабильности закупок ( $K_{сз}$ )	Характеризует стабильность закупочной деятельности. В кризисных условиях количество сорванных по вине поставщика поставок возрастает	$K_{сз} = \frac{КНЗ}{КЗобщ} \times 100$ , где $КНЗ$ – количество сорванных по вине поставщика поставок в рамках действующих договоров (шт.); $КЗобщ$ – общее количество поставок в отчетном периоде (шт.)

1	2	3	4	5
I	Инфраструктура	Коэффициент использования складской инфраструктуры ( $K_{ин}$ )	Рассчитывается в отношении отдельных видов складской инфраструктуры	$K_{ин} = \frac{M3_{отч}}{S_{отч}} / \frac{M3_{баз}}{S_{баз}} \times 100$ , где M3 – стоимость запасов (хранящихся на складе) (тыс. руб.), $S_{и}$ – площадь помещения (кв. м), отч. – в отчетном году, баз. – в базисном периоде.
		Использование инфраструктурных объектов ( $K_{инисп}$ )	Показывает нагрузку на складскую и производственную инфраструктуру	$K_{инисп} = V_{ниотч} / V_{нибаз} * 100$ , где $V_{ниотч}$ – доля инфраструктурных объектов, используемых не на полную мощность в отчетном году, %; $V_{нибаз}$ – аналогичная доля инфраструктурных объектов в базисном году.
		Доля неэффективных затрат на инфраструктуру ( $K_{нзи}$ )	Показывает долю затрат на содержание законсервированных, либо не используемых основных средств в общей сумме затрат на содержание всех инфраструктурных объектов	$K_{нзи} = \frac{Cost_{H3}}{Cost_{OC}} \times 100$ , где $Cost_{H3}$ – затраты на содержание законсервированных, либо не используемых основных средств (тыс. руб.), $Cost_{OC}$ – общая величина затрат на содержание основных средств (кв. м)
		Удельный вес непрофильных активов ( $K_{НА}$ )	Показывает удельный вес непрофильных активов, которые в кризисных условиях потенциально могут быть выведены для погашения кредиторской задолженности, либо для повышения эффективности производства	$K_{НА} = \frac{OS_{нерен} + OS_{недейств}}{OS_{общ}} \times 100$ , где $OS_{нерен}$ – стоимость основных средств (оборудования) задействованных в производстве нерентабельных видов продукции (тыс. руб.), $OS_{недейств}$ – стоимость установленного в производстве, но не действующего оборудования (тыс. руб.); $OS_{общ}$ – среднегодовая стоимость основных средств (тыс. руб.).
		Доля средств высвобожденных за счет капитальных внеоборотных активов на поддержание текущей деятельности ( $K_{ВС}$ )	Показывает долю дохода, полученного за счет продажи капитальных внеоборотных активов с целью улучшения (восстановления) платежеспособности в условиях кризиса	$K_{ВС} = \frac{Дос}{ВП} \times 100$ , где Дос – доход от продажи капитальных внеоборотных активов (тыс. руб.).
S	Социальная сфера	Темп роста расходов на социальную сферу и благотворительность ( $K_{СР}$ )	Характеризует изменение величины расходов на социальную сферу и благотворительность в отчетном периоде по сравнению с базисным	$K_{СР} = \frac{СР_{отч}}{СР_{баз}} \times 100$ , где $СР_{отч}$ – величина расходов на социальную сферу в отчетном периоде (тыс. руб.); $СР_{баз}$ – величина расходов на социальную сферу в базисном периоде (тыс. руб.).
		Уровень выполнения плана по социальным мероприятиям ( $K_{СО}$ ) – <i>альтернативный предыдущему</i>	Характеризует процент выполнения плана мероприятий в рамках социальной ответственности бизнеса	$K_{СО} = \frac{KM_{факт}}{KM_{план}} \times 100$ , где $KM_{факт}$ – объем фактически использованных средств, на социальные мероприятия (тыс. руб.); $KM_{план}$ – плановый объем средств, на социальные мероприятия (тыс. руб.)
		Динамика фонда выплат социального характера ( $K_{ФСВ}$ )	Характеризует изменение фонда выплат социального характера, в кризисных условиях данные затраты как правило сокращаются	$K_{ФСВ} = \frac{ФСВ_{отч}}{ФСВ_{баз}} \times 100$ , где $ФСВ_{отч}$ – величина средств в фонде социальных выплат в отчетном периоде (тыс. руб.); $ФСВ_{баз}$ – величина средств в фонде социальных выплат в базисном периоде (тыс. руб.).
		Темп роста среднего уровня заработной платы сотрудников ( $K_{СЗП}$ )	Показывает темп роста средней заработной платы в сравнении с базисным периодом. В кризисных условиях необходимо поддерживать стабильность показателя	$K_{СЗП} = \frac{СЗП_{отч}}{СЗП_{баз}} \times 100$ , где $СЗП_{отч}$ – средний уровень заработной платы сотрудников в отчетном году (тыс. руб.); $СЗП_{баз}$ – средний уровень заработной платы сотрудников в базисном периоде (тыс. руб.).

1	2	3	4	5
I	Инвестиции	Чистая приведенная стоимость проекта	Показывает влияние инфляции на стоимость инвестиционного проекта. Отрицательная величина чистой приведенной стоимости инвестиционного проекта свидетельствует о нецелесообразности его реализации.	$\Delta NPV = -NPV^0 + NPV^1 + NPV^2$ где $\Delta NPV$ – разница между первоначальной и скорректированной на величину инфляции чистой приведенной стоимости проекта; $NPV^0$ – первоначальные капитальные инвестиции (тыс. руб.); $NPV^1$ – чистая приведенная стоимость проекта в первый год его реализации, с учетом влияния инфляции (тыс. руб.); $NPV^2$ – чистая приведенная стоимость проекта во второй год его реализации, с учетом влияния инфляции (тыс. руб.)
		Уровень выполнения плана по инвестициям ( $K_{CO}$ )	Характеризует процент выполнения плана по инвестициям. В кризисных условиях деятельность центра инвестиций может испытывать проблемы	$K_{инв} = \frac{ИНВфакт}{ИНВплан} \times 100$ , где ИНВфакт – объем фактически инвестированных средств (тыс. руб.); ИНВплан – плановая величина инвестиций на соответствующий отчетный период (тыс. руб.)
		Доходность инвестированного капитала	Показывает доходность инвестированного экономическим субъектом капитала	$ROI = \frac{I+(N-Pn)}{Pn} \times 100$ , где I – стоимость инвестиций на конец периода (тыс. руб.); N – совокупный доход от функционирования объекта инвестирования (тыс. руб.); $P_n$ – величина инвестиции (тыс. руб.)
S	Системные и структурные показатели экономики	Коэффициент стабильности взаимодействия с постоянными покупателями ( $K_{Cпок}$ )	Показывает степень «отдачи» постоянных покупателей. В кризисных условиях будет характеризовать степень зависимости от постоянных покупателей. Рассчитывается в отношении ключевых видов продукции	$K_{Cпок} = \frac{Спок / КПпок}{Собщ / КПобщ} \times 100$ , где Спок – стоимость договоров с постоянными покупателями (тыс. руб.); Собщ – стоимость всех договоров с покупателями (тыс. руб.); КПпок – количество постоянных покупателей (шт.); КПобщ – общее количество покупателей (шт.);
		Коэффициент финансовой независимости $K_{фин}$	Показывает риск финансовых затруднений экономического субъекта в будущем	$K_{фин} = СК / ВБ$ , где ВБ – валюта баланса (тыс. руб.), СК – величина собственного капитала (тыс. руб.)
		Темп роста выручки ( $ВП_t$ ), %	Характеризует динамику деловой активности экономического субъекта	$ВП_t = ВП_1 / ВП_0 * 100$ , где $ВП_0$ – выручка от продаж в базисном году (тыс. руб.)
		Рентабельность основных средств ( $R_{ос}$ )	Показывает эффективность использования основных средств	$R_{ос} = П_{на} / ОС_{общ} * 100$ , где $П_{на}$ – прибыль до налогообложения, тыс. руб.
		Коэффициент текущей ликвидности ( $K_{тл}$ )	Показывает способность экономического субъекта погашать текущие обязательства	$K_{тл} = ОА / КО$ , где ОА – стоимость оборотных активов (тыс. руб.), КО – стоимость краткосрочных обязательств (тыс. руб.)
		Темп роста себестоимости ( $СС_t$ ), %	Характеризует динамику себестоимости	$СС_t = СС_1 / СС_0 * 100$ , где $СС_0$ – величина себестоимости в базисном году (тыс. руб.).

Информация для проведения количественной внутренней оценки влияния кризисных процессов на деятельность экономического субъекта в рамках KRISIS-анализа (на примере СПК КП «Казьминский» Ставропольского края)

Условные обозначения	Наименование показателя	Значение, тыс. руб.
1	2	3
ИЗ	Сумма инфляционных затрат, тыс. руб.	60200
$Vcost_{CC}$	Совокупная величина затрат на производство соответствующего вида продукции, тыс. руб.	645800
PВ	Реальная выручка (номинально полученная выручка, скорректированная на темп инфляции), тыс. руб.	2616727
СС	Себестоимость продаж, тыс. руб.	1559702
ССо	Изменение рыночной стоимости объекта (в рамках операций хеджирования), тыс. руб.	1100
СС	Изменение рыночной стоимости инструмента хеджирования, тыс. руб.	20800
СО	Количество своевременных отгрузок, шт.	83
VO	Общее количество отгрузок за период, шт.	90
УВ	Величина упущенной выгоды в результате расторжения договоров на поставку, тыс. руб.	170800
$Vcost_{БП}$	Совокупная величина затрат на бизнес-процесс, тыс. руб.	2480340
НВ	Величина упущенной выручки по не пролонгированным, расторгнутым и по иным причинам не исполненным договорам, тыс. руб.	170800
ПП	Количество переставших обращаться потребителей, шт.	17
ПОТ	Общее количество потребителей, шт.	140
ВП	Выручка от продаж, тыс. руб.	2317739
ВП <sub>план</sub>	Запланированный объем продаж, тыс. руб.	2400000
КНЗ	Количество сорванных по вине поставщика поставок в рамках действующих договоров, шт.	7
КЗобщ	Общее количество поставок в отчетном периоде, шт.	240
МЗотч	Стоимость запасов (хранящихся на складе) в отчетном году, тыс. руб.	897924
S <sub>отч</sub>	Площадь помещения в отчетном году, кв. м	900
МЗбаз	Стоимость запасов (хранящихся на складе) в базисном периоде, тыс. руб.	780230
S <sub>баз</sub>	Площадь помещения в базисном периоде, кв. м	900
CostНЗ	Затраты на содержание законсервированных, либо не используемых основных средств, тыс. руб.	120700
CostОС	Общая величина затрат на содержание основных средств, кв. м	1270140
ОСнерен	Стоимость основных средств (оборудования) задействованных в производстве нерентабельных видов продукции, тыс. руб.	17000
ОСнедейств	Стоимость установленного в производстве, но не действующего оборудования, тыс. руб.	60100
ОС <sub>общ</sub>	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	927857

1	2	3
Дос	Доход от продажи капитальных внеоборотных активов, тыс. руб.	194093
СРотч	Величина расходов на социальную сферу в отчетном периоде, тыс. руб.	6200
СРбаз	Величина расходов на социальную сферу в базисном периоде, тыс. руб.	5800
Vниотч	Доля инфраструктурных объектов, используемых не на полную мощность в отчетном году, %	92
Vнибаз	Доля инфраструктурных объектов, используемых не на полную мощность в базисном году, %	96
КМфакт	Объем фактически использованных средств, на социальные мероприятия, тыс. руб.	74800
КМплан	Плановый объем средств, на социальные мероприятия, тыс. руб.	70000
ФСВотч	Величина средств в фонде социальных выплат в отчетном периоде, тыс. руб.	74800
ФСВбаз	Величина средств в фонде социальных выплат в базисном периоде, тыс. руб.	70000
СЗПотч	Средний уровень заработной платы сотрудников в отчетном году, тыс. руб.	25179
ФСВбаз	Средний уровень заработной платы сотрудников в базисном периоде, тыс. руб.	23700
$NPV^0$	Первоначальные капитальные инвестиции, тыс. руб.	90000
$NPV^1$	Чистая приведенная стоимость проекта в первый год его реализации, с учетом влияния инфляции, тыс. руб.	44720
$NPV^2$	Чистая приведенная стоимость проекта во второй год его реализации, с учетом влияния инфляции, тыс. руб.	40600
ИНВфакт	Объем фактически инвестированных средств, тыс. руб.	62500
ИНВплан	Плановая величина инвестиций на соответствующий отчетный период, тыс. руб.	68000
I	Стоимость инвестиций на конец периода, тыс. руб.	128000
N	Совокупный доход от функционирования объекта инвестирования, тыс. руб.	120000
$P_n$	Величина инвестиции, тыс. руб.	150600
Спос	Стоимость договоров с постоянными покупателями, тыс. руб.	1870320
Собщ	Стоимость всех договоров с покупателями, тыс. руб.	2317739
КПпок	Количество постоянных покупателей, шт.	140
КПобщ	Общее количество покупателей, шт.	275
ВП <sub>0</sub>	Выручка от продаж в базисном году, тыс. руб.	2200468
П <sub>на</sub>	Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	760936
ОА	Стоимость оборотных активов, тыс. руб.	933886
КО	Стоимость краткосрочных обязательств, тыс. руб.	762863
СС <sub>0</sub>	Величина себестоимости в базисном году, тыс. руб.	1613566
ВБ	Валюта баланса, тыс. руб.	3207453
СК	Величина собственного капитала, тыс. руб.	2418091