

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«КЕМЕРОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

**ЖИДКОВА ЕЛЕНА АНАТОЛЬЕВНА**

**РАЗВИТИЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ И  
ИНСТРУМЕНТАРИЯ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА**

Специальность 08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика

**ДИССЕРТАЦИЯ**

на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

**Научный консультант:**  
доктор экономических наук, профессор  
**Бычкова Светлана Михайловна**

Кемерово – 2021

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	4
<b>ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАУЧНОГО ПРЕДСТАВЛЕНИЯ О КОНТРОЛЛИНГЕ</b> .....	17
1.1. Генезис формирования теории контроллинга.....	17
1.2. Содержание системы контроллинга .....	36
1.3. Методологические принципы контроллинга, реализующие системный подход.....	78
1.4. Институциональная и структурная модели контроллинга .....	87
<b>ГЛАВА 2. КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА</b> .....	99
2.1. Структура информационного обеспечения контроллинга .....	99
2.2. Концептуальные основы реализации институциональной модели в управленческом учете системы контроллинга .....	118
2.3. Договорная политика организации как основа информационно-методического обеспечения системы контроллинга.....	140
<b>ГЛАВА 3. МЕТОДЫ БИЗНЕС-АНАЛИЗА КАК АНАЛИТИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА ОРГАНИЗАЦИЙ</b> .....	158
3.1. Системные инструменты контроллинга в структуре учетной, аналитической и контрольной подсистем .....	158
3.2. Развитие бизнес-анализа в системе контроллинга.....	170
3.3. Концепция русел и джокера как инструмент бизнес-анализа в системе контроллинга .....	190
<b>ГЛАВА 4. ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ МЕХАНИЗМ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ И ИНСТРУМЕНТАРИЯ КОНТРОЛЛИНГА</b> .....	218
4.1. Системно-интеграционный подход в построении структурной модели контроллинга организаций .....	218
4.2. Требования к информационному обеспечению и инструментарию контроллинга организаций с позиции теории тетрад .....	239
4.3. Возможности и ограничения формирования информационно-учетной среды модели контроллинга организаций .....	246
4.4. Система стандартизации подпроцессов контроллинга организаций .....	259
<b>ГЛАВА 5. РЕАЛИЗАЦИЯ КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА</b> .....	276

<b>5.1. Учетная политика для целей управленческого учета в системе контроллинга организаций</b> .....	276
<b>5.2. Информационно-методическое обеспечение контрольного подпроцесса системы контроллинга организаций</b> .....	284
<b>5.3. Развитие аналитического инструментария в структурной модели контроллинга</b> .....	305
<b>5.4. Адаптация информационного обеспечения и аналитического инструментария системы контроллинга в информационной среде ERP-систем организаций АПК</b> .....	316
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b> .....	354
<b>СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ</b> .....	375
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ</b> .....	419
<b>Приложение А</b> .....	420
<b>Ключевые положения в понятии «контроллинг»</b>	
<b>Приложение Б</b> .....	423
<b>Обобщающая классификация методологической составляющей контроллинга</b>	
<b>Приложение В</b> .....	427
<b>Управленческий учет: аспект теории ограничений</b>	
<b>Приложение Г</b> .....	431
<b>Концепция учета затрат по процессам: ABC-метод</b>	
<b>Приложение Д</b> .....	435
<b>Основные понятия бизнес-анализа</b>	
<b>Приложение Е</b> .....	436
<b>Раскрытие направлений государственной поддержки сельскохозяйственного производства в основных законодательных актах РФ</b>	
<b>Приложение Ж</b> .....	438
<b>Условия функционирования Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013 - 2020 годы на современном этапе</b>	
<b>Приложение З</b> .....	441
<b>Формы отчета о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей агропромышленного комплекса</b>	

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** В условиях цифровизации бизнес-процессов актуализируется проблема поиска эффективных методов и подходов к информационному обеспечению и учетно-аналитическому инструментарию процесса принятия управленческих решений, которые способствуют ускоренной адаптации экономических субъектов к изменениям внешней среды на фоне усиления экономических противоречий. В соответствии с поставленными задачами инновационно-технологического развития экономики возникают предпосылки для дальнейшего развития системы контроллинга, обеспечивающей экономические субъекты информационными ресурсами для принятия и реализации оперативных и стратегических решений и базирующейся на методах учета, анализа и контроля фактов хозяйственной деятельности. В то же время, формируемое учетно-аналитическое пространство сопровождается интенсивным информационным обменом между участниками, который порождает сложные процессы обработки финансовой и нефинансовой информации, что требует интеграции и координации процессов планирования, учета, анализа, контроля в систему контроллинга.

Традиционный взгляд на информационное обеспечение и многообразие информации о применяемых аналитических инструментах контроллинга не позволяют контроллерам выстраивать грамотные коммуникации с руководителями и сотрудниками, что способствует нарастанию неопределенности в центрах ответственности, ухудшению координационных связей между бизнес-процессами, что обусловлено обособленностью функционирования подсистем учета, бизнес-анализа, стратегического планирования и контроля. Проблема недостаточной разработанности методологии контроллинга осложняется также тем, что при научном обосновании направлений развития информационного обеспечения и аналитического инструментария контроллинга не в полной мере используются институциональный и системный подходы в соответствии со структурными изменениями в экономике.

Развитие системы контроллинга должно быть основано на новой системности, формируемой в результате взаимодействия парадигм информационной и теории принятия решений, в соответствии с которой контроллинг представляется самостоятельной структурой, устойчивой в пространстве и во времени, и наряду с этим сочетающей свойства внешней целостности информационно и функционально связанных подсистем планирования, учета, анализа и контроля. С этой позиции создаваемые информационные потоки в подсистемах контроллинга позволяют оперативно фиксировать текущее состояние выполнения бюджетов и параметров центров ответственности, осуществлять мониторинг и анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия, выявлять причины отклонений и формирования управляющих воздействий в рамках центров ответственности.

В связи с этим целесообразным представляется создание инновационной системы контроллинга с целью повышения эффективности принимаемых решений, что требует дальнейшего развития теории и методологии контроллинга. Недостаточная разработанность теоретических и методологических положений организации и адаптации системы контроллинга к современным условиям функционирования, научная и практическая потребность в разработке информационного обеспечения и инструментария определяют проблемную область и актуальность темы исследования.

**Степень разработанности научной проблемы.** Научной основой для отечественной науки в области контроллинга выступают западные концепции и теории. Вопросы развития теоретических и методологических аспектов контроллинга раскрыты в трудах таких зарубежных ученых, как А. Дайле, Ю. Вебер, Ш. Датар, П.Ф. Друкер, Х. Ю. Кюппер, Э. Майер, Р. Манн, Г. Пич, П.Р. Прайсслер, Т. Райхман, Т. Скоун, Х.Й. Фольмут, Дж. Фостер, Д. Хан, П. Хорват, У. Шеффер и др.

Существенный вклад в развитие теории контроллинга внесли представители отечественной науки Е.А. Ананькина, Ю.П. Анискин, В.В. Бердников, С.М. Бычкова, Б.И. Герасимов, Т.А. Головина, Л.А. Давыдова, С.В. Данилочкин, Н.Г. Да-

нилочкина, А.А. Жевага, О.А. Дедов, Н.Ю. Иванова, В.Б. Ивашкевич, Р.Е. Исакова, Н.А. Казакова, А.М. Карминский, Н.М. Калинина, В.Э. Керимов, П.В. Лаптев, Ю.С. Лаута, Л.А. Малышева, Н.И. Оленев, М.Н. Павленков, Н.С. Пласкова, Л.В. Попова, А.Г. Примак, С.Г. Фалько, Е.А. Хлевная, Н.Н. Шляго и др. В своих трудах они развивали теорию и практику контроллинга с учетом специфики деятельности российских экономических субъектов.

Проблемы совершенствования организационных и методологических аспектов элементов системы контроллинга глубоко и последовательно разрабатывались Н.А. Адамовым, В.И. Бариленко, Л.Е. Басовским, С.В. Булгаковой, А.Н. Бобрышевым, В.В. Бурцевым, М.А. Вахрушиной, И.Ф. Ветровой, А.В. Глущенко, Н.А. Ермаковой, Р. Капланом, О.С. Кожуховой, Н.Н. Макаровой, М.В. Мельник, М.Г. Миргородской, Н.С. Нечухиной, Н.Г. Сапожниковой, В.И. Ткачом, Д.В. Чиковым, В.Г. Ширококовым и др.

Существенное влияние на формирование авторской научной позиции оказали труды Р.Л. Акоффа, М.А. Басина, Э.Н. Богдановой, Л. фон Берталанфи, Н. Винера, Р.Г. Коуза, С.П. Курдюмова, Г. Хакена и др.

Наличие значительного числа проводимых исследований российскими и зарубежными учеными подтверждают, что информационное обеспечение и аналитический инструментарий постоянно развиваются в соответствии с современными экономическими условиями, совершенствуются методы и подходы. В последние десятилетия активизировался интерес ученых к развитию системной парадигмы в экономике. Главное отличие неосистемности от системного подхода, который наиболее развит в работах классиков теории систем, заключается в смещении с эндогенного восприятия на экзогенное понятие системы, где взаимосвязанность всех элементов исключает возможность одностороннего подхода к отдельным его элементам. Теоретической основой дискуссии по данному направлению выбраны ключевые научные работы следующих авторов: А.А. Аузана, В.В. Вольчик, Л.П. Евстигнеевой, Р.Н. Евстигнеева, А.В. Егошина, О.В. Иншакова, Дж. Р. Коммонса, Г.Б. Клейнера, Я. Корнаи, Д. Норта, Д.П. Фролова, Д.С. Чернавского и др.

Несмотря на большой круг исследований, разработка системы контроллинга, базирующейся на неосистемном подходе, является новым направлением, который требует расширения теоретической базы и обоснования контроллинга как дуализма концепции и механизма координации учета, анализа и контроля, позволяющий формировать систему информационного учетно-контрольного и аналитического обеспечения с целью принятия обоснованных решений, направленных на развитие экономических субъектов в условиях изменяющейся среды.

**Научная гипотеза исследования.** Исходной научной гипотезой, положенной в основу диссертационного исследования, служит выдвигаемое утверждение о том, что система контроллинга с позиции институционального и системного подходов представляет собой процесс, который направлен на формирование комплексной релевантной информации, генерируемой подсистемами управленческого учета, бизнес-анализа, внутреннего контроля для принятия оперативных и стратегических решений, и включает структурную модель с минимально необходимым и достаточным объемом ресурсов и возможностей, расширяющих функции управленческого учета (информационную, прогностическую, управленческую).

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Цель исследования – разработка информационного обеспечения и инструментария для структурной модели контроллинга как системы, объединяющей учетно-аналитические и контрольные процессы в функционирующих подсистемах управленческого учета, анализа и внутреннего контроля.

Для достижения указанной цели поставлены подцели и решены следующие задачи:

Первая подцель – обосновать необходимость разработки структурной модели контроллинга как системы для принятия оперативных и стратегических решений на основе информационных ресурсов, формируемых в подсистемах управленческого учета, анализа и внутреннего контроля.

Указанная подцель предопределила необходимость решения следующих задач:

- конкретизировать цель и задачи контроллинга в соответствии со структурными изменениями в экономике на основе логико-исторического подхода;
- раскрыть теоретический компонент институционализма, оказывающий влияние на развитие учетно-экономической мысли и концептуально-методологическое содержание контроллинга;
- определить структурообразующие элементы и дополнить принципы методологии контроллинга на основе системного подхода;
- модифицировать методологический подход к построению структурной модели контроллинга в институциональной среде.

Вторая подцель – реализовать институциональный подход в управленческом учете как подсистеме контроллинга.

Подцель предопределила необходимость решения следующих задач:

- раскрыть структуру информационного обеспечения контроллинга;
- сформулировать основные требования к управленческому учету с позиции институционального подхода.

Третья подцель – обосновать необходимость использования методов бизнес-анализа в контроллинге.

Данная подцель предопределила необходимость решения следующих задач:

- обосновать необходимость применения системного подхода при выборе аналитических инструментов контроллинга;
- определить место бизнес-анализа и его методов в системе контроллинга.

Четвертая подцель — разработать организационный механизм информационного обеспечения и инструментария контроллинга организаций.

Указанная подцель предопределила необходимость решения следующих задач:



- предложить структуру института контроллинга и обосновать типологию его подсистем и их функций с целью модификации процесса принятия решений и учета воздействия факторов внутренней и внешней среды;
- сформулировать требования к информационному обеспечению и инструментарию контроллинга с позиции теории тетрад;
- обосновать механизм адаптации концепции контроллинга к условиям функционирования хозяйствующих субъектов.

Пятая подцель – предложить и реализовать разработанные методические рекомендации по формированию информационного обеспечения и инструментария контроллинга организаций для удовлетворения информационных запросов заинтересованных сторон.

Эта подцель предопределила необходимость решения следующих задач:

- расширить элементы учетной политики для целей управленческого учета в системе контроллинга организаций;
- определить основные направления развития структурных элементов контроллинга и выбор инструментов для удовлетворения информационных запросов заинтересованных сторон;
- разработать элементы информационного обеспечения внутреннего контроля;
- реализовать информационное обеспечение и инструментарий в среде ERP систем на примере организаций АПК.

**Объектом исследования** являются учетно-аналитические и контрольные процессы в функционирующих подсистемах учета, анализа и внутреннего контроля системы контроллинга организаций.

**Предметом исследования** является совокупность теоретико-методологических проблем, составляющих целостную концепцию формирования информационного обеспечения и инструментария системы контроллинга экономических субъектов на основе неосистемного подхода.

**Теоретическую основу исследования** составили научные работы по теории систем, совершенствованию институциональной структуры экономики, методологии управленческого учета, бизнес-анализа, внутреннего контроля, изложенные в трудах отечественных и зарубежных авторов, специализированных периодических изданиях по теме исследования.

**Методологической основой** исследования является совокупность общенаучных и специальных методов познания (анализ и синтез, научная абстракция, обобщение, индукция и дедукция, аналогия, моделирование) и теоретических методов познания (теоретическое знание, метод мысленного эксперимента, восхождение от абстрактного к конкретному, метод социологического опроса, исторический и логический методы анализа), институциональный и системный подходы и др. Логика диссертационного исследования выстроена на эмпирическом исследовании методов управленческого учета, бизнес-анализа и внутреннего контроля при научном обосновании научных результатов.

**Информационную базу исследования** составили нормативные и законодательные акты, регулирующие функционирование юридических лиц в Российской Федерации, нормативные и законодательных акты, регулирующие бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности, статистические данные, диссертации, монографии, учебники отечественных и зарубежных авторов, материалы международных и всероссийских научно-практических конференций, материалы, представленные в сети Интернет, аналитические обзоры по теме исследования, информация, содержащаяся в статьях периодических изданий и накопленный практический опыт.

**Обоснованность и достоверность результатов исследования** обеспечены теоретической и методологической проработанностью проблемы, комплексным подходом к ее решению, апробацией результатов исследования на международных и всероссийских научно-практических конференциях, опубликованием основных результатов исследования в рецензируемых научных изданиях, в том числе в изданиях из перечня научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК.

**Соответствие диссертации паспорту научной специализации.** Выполненное исследование соответствует паспорту специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки) в рамках пунктов 1.1. Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета, 1.3. Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета, 2.12. Теория и методология контроллинга, 2.8. Экономический анализ и оценка эффективности предпринимательской деятельности.

**Научная новизна результатов исследования** заключается в решении важной научной проблемы по развитию теоретических положений, информационного обеспечения и инструментария контроллинга как системы, интегрирующей учетную, аналитическую и контрольную информацию для принятия и реализации оперативных и стратегических решений, легко адаптируемой для использования в организациях различных сфер деятельности.

**Наиболее существенные результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем:**

- предложена новая концепция контроллинга, основанная на теории институционализма, определяющая его как институт, деятельность которого ориентирована на подготовку полной, достоверной и детализированной информации для повышения обоснованности принимаемых оперативных и стратегических решений на основе генерируемых в системе контроллинга данных управленческого учета, бизнес-анализа, внутреннего контроля; включающая обоснование модели института контроллинга, предусматривающей выделение в его составе трех уровней – стратегического, функционального и оперативного контроллинга;
- определены структурообразующие элементы контроллинга, включающие подсистемы установления целей, планирования, учета, анализа, мониторинга, контроля, регулирования, выявления проблемных областей и поддержки принятия решений, позволяющие координировать учетно-аналитические и контрольные процессы для повышения качества информационного обеспечения управления факторами внешней и внутренней среды функционирования организации;

– модифицирован методологический подход к формированию структурной модели контроллинга хозяйствующих субъектов на основе системной парадигмы, позволивший идентифицировать контроллинг как экономическую систему объектного типа, замкнутую в рамках экономического субъекта и основанную на принципах непрерывности его деятельности, рационального использования ресурсов для формирования информационной базы принятия оперативных и стратегических решений; развить научные представления о субъектах, объектах и предметной области контроллинга;

– сформирована модульная структура информационного обеспечения контроллинга на основе использования совокупности методов и принципов взаимодействия элементов управленческого учета как подсистемы контроллинга, обеспечивающей адаптацию традиционной системы учета в экономическом субъекте к информационным потребностям должностных лиц, принимающих решения, и других заинтересованных сторон; смещение восприятия фактов хозяйственной жизни с эндогенного уровня на экзогенный;

– разработаны подходы к формированию учетной политики для целей управленческого учета, определяющей внутреннюю структуру организации учетной подсистемы контроллинга, цели, задачи, методологические принципы ее функционирования; регламентирующей взаимодействие системы управленческого учета с объектом управления для формирования информации и оценки факторов внешней и внутренней среды деятельности экономического субъекта, минимизации его информационно-управленческих рисков;

– систематизированы инструменты стратегического и оперативного контроллинга в разрезе его функций (планирования, учета, анализа и контроля), что позволило выявить значение бизнес-анализа в системе контроллинга как одного из ключевых элементов его информационного и методического обеспечения; определены предмет и объекты бизнес-анализа, предложена схема его проведения, позволяющая взаимоувязать исходные данные, основные этапы и результаты бизнес-анализа;

– разработана инновационная инфраструктура системы контроллинга на основе теории тетрад, включающая четыре выделенных типа его подсистем (объектных, средовых, процессных и проектных); обеспечивающая выполнение координирующей, информационной и прогнозной функций контроллинга в различных типах его подсистем; позволившая сформулировать требования к информационному обеспечению и инструментарию контроллинга с учетом особенностей построения и функционирования средовых, процессных, проектных и объектных подсистем;

– выделены ключевые компоненты построения структурной модели контроллинга (его методология, процесс, системы обеспечения) и их элементы, взаимосвязь которых позволяет осуществить функционал контроллинга, нацеленный на взаимодействие различного уровня структурных подразделений организации и информационную поддержку принятия управленческих решений, обеспечиваемую подсистемами управленческого учета, анализа и внутреннего контроля; разработан механизм проектирования и внедрения системы контроллинга, обладающий гибкостью и адаптируемостью к организациям различных сфер деятельности;

– разработан подход по применению в среде ERP информационного обеспечения и инструментария контроллинга на примере предприятий агропромышленного комплекса, позволяющий автоматизировать систему контроллинга и оценить ее эффективность на основе определения результативности решения системных задач управленческого учета, анализа и внутреннего контроля по удовлетворению информационных запросов заинтересованных сторон.

**Теоретическая значимость** определяется обоснованием фундаментальных положений контроллинга, связанных с развитием его информационного обеспечения и инструментария, основанных на институциональном и системном подходах, развивающих системную парадигму; разработкой методологических положений по адаптации системы контроллинга к условиям функционирования организаций с принципиально различными типами систем контроллинга (объектной,

средовой, процессной и проектной); эмпирической аргументацией и описанием институционального механизма контроллинга; разработкой структурной модели контроллинга, что позволяет обосновать принципиально новые положения по его информационно-методическому обеспечению, формируемому в подсистемах управленческого учета, бизнес-анализа, внутреннего контроля, в результате проведенной в диссертации модернизации представлений о структуре, принципах, целях, функциях и методах контроллинга организаций.

**Практическая значимость** исследования заключается в том, что внедрение в практику разработанного информационного обеспечения и инструментария системы контроллинга позволит повысить уровень обоснования принимаемых решений на основе данных управленческого учета, бизнес-анализа, внутреннего контроля.

Разработка и внедрение системных инструментов контроллинга могут использоваться для решения задач, направленных на повышение результативности применяемых методов учета, анализа и внутреннего контроля деятельности организаций. В частности, практическую значимость имеют разработанные автором этапы создания системы контроллинга, методология проектирования системы контроллинга в организациях и др.

Результаты исследования могут быть использованы при обучении студентов по дисциплинам «Контроллинг», «Контроллинг на предприятии» по направлениям 38.04.01 Экономика (уровень подготовки магистров) и 38.06.01 Экономика (уровень подготовки кадров высшей квалификации в аспирантуре).

#### **Апробация результатов исследования.**

Основные положения и выводы диссертации были представлены в докладах на всероссийских и международных научно-практических конференциях в городах России (Кемерово, Волгоград, Екатеринбург, Санкт-Петербург, Курск, Воронеж), Республики Беларусь (Новополоцк), Латвии (Рига).

Автор участвовала в качестве исполнителя научного проекта РФФИ №18-010-01096 «Неосистемный подход как фактор научного обоснования трансформации фундаментальных основ контроллинга организаций АПК».

Практические рекомендации по разработке этапов создания системы контроллинга, технологии проектирования системы контроллинга и ее применения внедрены в практическую деятельность СПК «Птицефабрика Гайская», «ООО «Кузбасский бройлер», ООО «Молочный край».

Материалы диссертации используются в учебном процессе ФГБОУ ВО «Кемеровский государственный университет» по дисциплинам «Бухгалтерский финансовый учет (продвинутый курс)», «Экономический анализ», «Проблемы теории и практики управленческого учета» направление подготовки 38.04.01 Экономика.

**Публикации результатов исследования.** Основные положения исследования отражены в 5 монографиях и главах монографий и 62 публикациях (в том числе 32 статьи в периодических изданиях, рекомендованных ВАК РФ, 5 статей в базе RSCI и 9 статей в периодических изданиях, индексируемых в Web of Science и Scopus) общим авторским объемом 41,455 п.л.

**Структура диссертации.** Работа состоит из введения, пяти глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Во введении обосновывается актуальность исследования, формулируются его цели и задачи, описываются методы исследования, раскрываются научная новизна полученных результатов и их практическая значимость. В первой главе обобщены теоретические аспекты научного представления о контроллинге на основе логико-исторического подхода, такие как формирование теории контроллинга и его современная парадигма, методологическое и институциональное содержание системы контроллинга, что позволило обосновать необходимость построения структурной модели контроллинга в институциональной среде. Во второй главе раскрыта роль управленческого учета в системе контроллинга как элемента его информационно-методического обеспечения, сформулированы основные требования к подсистеме управленче-

ского учета с позиции институционального подхода, доказано, что составляющей учетной политики управленческого учета является договорная политика. Третья глава посвящена вопросам, связанным с адаптацией методов бизнес-анализа в системе контроллинга, включая содержание и развитие бизнес-анализа, системные инструменты контроллинга, а также применение в качестве инструмента бизнес-анализа концепции русел и джокера. В четвертой главе разработан организационный механизм информационного обеспечения и инструментарий контроллинга в системе управления организаций, выявлены особенности построения и функционирования средовых и процессных подсистем контроллинга организаций с позиции теории тетрад, обоснован механизм адаптации концепции контроллинга к условиям функционирования хозяйствующих субъектов. В пятой главе расширены элементы учетной политики для целей управленческого учета в системе контроллинга организаций, определены основные направления развития структурных элементов контроллинга и выбор инструментов для удовлетворения информационных запросов заинтересованных сторон, разработаны элементы информационного обеспечения внутреннего контроля, модифицированы информационное обеспечение и инструментарий контроллинга в среде ERP систем организаций АПК.

В заключении сформулированы основные положения и выводы, полученные в результате исследования. Работа изложена на 442 страницах, содержит 41 рисунок, 19 таблиц, 8 приложений, 12 формул. Библиографический список включает 392 источника.



## ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАУЧНОГО ПРЕДСТАВЛЕНИЯ О КОНТРОЛЛИНГЕ

### 1.1. Генезис формирования теории контроллинга

«В условиях нарастающей неопределенности рыночной экономики, усиления агрессивности конкурентной среды и нарастания дефицита времени возникает необходимость в обеспечении руководителей и заинтересованных сторон полной, достоверной и своевременной информацией при принятии стратегических, тактических и оперативных решений» [72, 131]. В этой связи требуется построение информационной системы, которая позволит в нужное время и необходимом объеме информировать стороны о состоянии внутренней и внешней среды как в ретроспективном (фактическом), так и плановом (прогнозном) горизонте. Система должна включать в себя процессы планирования, учета, контроля, анализа, интерпретации и представления информации об эффективном использовании ресурсов, обеспечивающих дальнейшее развитие экономического субъекта. Для решения поставленных задач основная роль отводится контроллингу. Понимание предпосылок возникновения исследуемой системы, ее элементов и структуры способствует лучшему пониманию современного состояния концепции контроллинга и направлений развития учетно-аналитической науки.

В отечественной науке и практике сформировалась парадоксальная ситуация. Она заключается в том, что «адаптация механизмов и методов модели контроллинга, принятых в международной практике, оказалась для российской теории и практики лишь частичным развитием и то применительно к менеджменту» [21, 23, 30, 42, 98, 116, 141, 147, 190, 206, 207 и др.].

Анализ научных источников показал, что «контроллинг как практическая деятельность возник в XV веке, когда была инициирована попытка с помощью его идей решать задачи государственного управления (при дворе

английского короля имелась должность с названием «countollor»)» [147, 206, 207, 325].

«Отличительной чертой концептуального развития контроллинга в США является активный интерес к методическим проблемам его организации со стороны практикующих специалистов. В США в 1778 г. было учреждено ведомство «Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts», в задачи которого входило управление государственным хозяйством, а также контроль за использованием средств» [147, с. 7].

«В современном понимании «контроллинг» стал использоваться в США с конца XIX в. В 1880 г. должность контроллера (Controllers) была введена железнодорожной компанией «Atchison, Topeka and Santa Fe Railroad», а в 1892 г. – компанией «General Electric»)» [37, 147, 207, 323]. Контроллеры должны были заниматься финансово-экономическими вопросами и проведением ревизий. Поводом для этого послужили специфика норм американского корпоративного законодательства, определяющего два управляющих органа – общее собрание акционеров и Совет директоров, которым требовалось информационное сопровождение и регулирование. «Однако роль контроллинга в учетно-аналитическом обеспечении управления экономическими субъектами оставалась незамеченной долгое время даже в американской практике» [147, с. 7].

«Предпосылкой к развитию контроллинга стал промышленный рост в США на рубеже XIX–XX веков. В этот период в США не осуществлялось государственное регулирование бизнеса, что позволяло предпринимателям, добившимся успеха, становиться монополистами. Интенсивное акционирование производств, формирование крупных отраслей, появление предприятий-гигантов и промышленных объединений в форме трестов, холдингов, концернов и т. д. требовали формализованных методов управления, а также научно обоснованных и адекватных методов производственного учета. К началу XX века сложившиеся в американской экономике традиционные методы

производственного учета в условиях научно-технической революции (далее НТР) не отвечали требованиям управления» [141; 147, с. 7].

«Зародившийся в начале XX века в США метод учета себестоимости по нормативным затратам получил в западной терминологии определение «стандарт-кост» благодаря работе инженера-путейца Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы» (1900 г.). В указанной работе впервые показана допустимость принципиально нового подхода к организации учета: формирование самостоятельной информационной системы об издержках производства с целью «увеличить число и интенсивность предостережений»» [342, с. 110]. Г. Эмерсон резко раскритиковал «основной недостаток «исторического» учета себестоимости, т. к. учет должен быть обращен в будущее «предвидеть – значит предупреждать»» [342]. Однако «позиция Г. Эмерсона изначально не нашла должной поддержки в научных и общественных кругах» [141; 147, с. 8].

«Функции контроллера ограничивались регистрацией информации, на базе которой формировались отчеты для руководителей, ревизией фактов хозяйственной жизни, которые уже произошли (т. е. ориентация на ретроспективу). В 1911 г. Дж. Ч. Гаррисоном в аудиторскую практику внедрена система нормативного контроля затрат, а также разработаны рекомендации по применению метода управления по отклонениям в одной из компаний штата Иллинойс» [131, 147, с. 8-9].

В это же время Г. Эмерсоном заложены основные идеи процессного подхода в 12 принципах управления. К ним относятся точно поставленные идеалы или цели, здравый смысл, компетентная консультация, дисциплина, справедливое отношение к персоналу, быстрый, надежный, полный, точный и постоянный учет, оперативный контроль, «нормы и расписания, нормализация условий, нормирование операций, письменные стандартные инструкции и вознаграждение за производительность» [147, с. 8-9]. В одном из принципов он отмечал, что «фиксирование в учете установленных образцов опе-

раций имеет колоссальное значение» [344]. «Данные принципы стали базовыми для регламентации управленческой деятельности» [131, 141, 147].

С 20-х гг. XX века происходит развитие практики применения системы управленческого учета издержек организаций в качестве основного инструмента повышения эффективности и конкурентоспособности. В качестве инструментов использовались аллокация издержек по продукции и «стандарт-костинг». Функции контроллеров постепенно стали расширяться [131, 147, с. 8–9].

Таким образом, «усложнение задач учета привело к тому, что определенные задачи «казначая» (финансового директора) и «секретаря» (ассистента управления) были переданы в организационно оформленную службу – контроллинг. В связи с этим возросла необходимость разработка системы планово-контрольных показателей и методов планирования. Однако слово «контроллинг» и должность «контроллер» в компаниях оставались неизвестными вплоть до великой депрессии» [131, 323].

В годы Великой депрессии (1929–1933 гг.) разразившийся мировой экономический кризис способствовал методам и идеям контроллинга с ориентацией на будущее, а не только на учет свершившихся фактов. «Происходит трансформация управленческого учета и отчетности в инструмент управления изменениями и развитием (Change Management). Начиная с 1930 г. происходит развитие системы контроллинга параллельно системе управленческого учета. К контроллингу относили задачи внутреннего учета, что приближало его понимание к содержанию «management accounting» («управленческий учет»). В результате в обязанности контроллера стали входить вопросы планирования и контроля, выводя место контроллера в организационной иерархии компании на один уровень с казначеем» [147, с. 9]. Более подробно исследовано в работах Дж. Рассела [279], а также под руководством С. Г. Фалько [207, 306–311].

Особую роль в развитии системы контроллинга сыграл профессиональный институт *Controllers Institute of America*, созданный в 1931 г. (в 1962 г. переименован в *Financial Executive Institute (FEI)*, который «проводит работу по систематизации задач контроллинга [104; 147, с. 9; 228]. В 1962 г. Институтом финансовых руководителей (*FEI*) определены функции контроллера, дающие понимание о целях контроллинга и стратегиях их достижения: планирование, подготовка отчетов и их интерпретация; оценка (расчеты) и консультирование; вопросы налогообложения; отчет перед госорганами; гарантия имущества; макроэкономические исследования. В 1934 г. Институтом финансовых руководителей создан журнал «*The Controller*» (в настоящее время «*The Financial Executive*»), который занимается научно-практическими проблемами контроллинга, в 1944 г. создан научно-исследовательский институт «*Controllershship Foundation*» (в настоящее время – *Financial Executives Research Foundation*), внесший существенный вклад в развитие научных идей контроллинга в США» [147, 207, 248, 249, 267].

В 1936 г. Дж. Ч. Гаррисон заложил основы научной концепции разделения совокупных затрат на постоянные и переменные (метод «директ-костинг»). «На данном этапе исторического развития бухгалтерского учета возникает реконструкция калькуляционного учета и начинается его трансформация за счет выделения в самостоятельный блок производственного учета. В 1952 г. Дж. Хиггинс обосновал необходимость организации системы учета по центрам ответственности (новое дополнение к системе учета стандарт-кост), обеспечивающей внутрифирменное управление (определение степени ответственности отдельных физических лиц за результаты своей работы). Выделение центров ответственности повысило результативность системы производственного учета, контроля и управления, где контроллинг являлся надстройкой над бухгалтерской службой, выполняющий функции учетно-контрольного и информационного отдела» [147, с. 11].

Начало практического применения системы «директ-костинг» приходится на 1953 г., когда «Американская Ассоциация бухгалтеров представила общественности научное описание этого метода, а в 1972 г. в США управленческий учет официально признан в качестве самостоятельной подсистемы бухгалтерского учета. В результате создан Институт управленческого учета (IMA – the Institute of Management Accounting), сферой деятельности которого определена стандартизация управленческого учета» [141; 147, с. 11].

«В современной американской концепции контроллинг, в соответствии с положением по управленческому учёту (SMA – Statement on Management Accounting) Института управленческих бухгалтеров США SMA 4A, является одной из зон ответственности бухгалтера управленческого учета (экономиста) наряду с планированием, оценкой, обеспечением достоверности отчетности и подготовкой внешней отчетности. В соответствии с положением 1А контроллинг – это обеспечение целостности финансовой информации, касающейся деятельности предприятия и его ресурсов; мониторинг и измерение эффективности, а также инициация проведения любых корректирующих воздействий, необходимых для возвращения деятельности в ее надежное русло. Бухгалтеры управленческого учета (экономисты) предоставляют информацию исполнительному руководству на всех функциональных участках, где она может быть использована для достижения максимальной эффективности» [16, 147].

Нами доказано, что «несмотря на создание научных институтов, в США развитие контроллинга связано с прикладной направленностью» [147, 184]. Для англо-американской школы характерен прагматический подход. «На первое место ставится формат управленческого учета («management accounting»), а контроллинг рассматривается в качестве одной из зон ответственности «management accounting». Контроллеры или бухгалтеры (экономисты) по управленческому учету являются помощниками руководителя и самостоятельно контроллинг не осуществляют, но оказывают поддержку ме-

неджеру при планировании, контроле и анализе. В начале XXI в. в область «management accounting» также включают составляющие экономической философии, исследующей этические аспекты содержания деятельности экономических субъектов» [147].

«В 50-х годах прошлого столетия контроллинг стал распространяться во многих странах Европы с американской экономической экспансией» [147]. Дальнейшее развитие контроллинга проявлялось в «дуализме его направлений: англо-саксонского (американского) и европейского (немецкого)» [126].

Как показывает проведенный анализ научных работ, в период 1950–1970 гг. экономика Западной Германии характеризовалась высоким ростом ВВП и промышленным производством, обеспечивающим НТР. «Этот период обусловлен становлением «немецкой модели» экономического развития. Несмотря на возникновение отдельных элементов контроллинга на предприятиях Thyssen и Krupp в середине XIX в., в Западной Германии сформировался особый подход к применению контроллинга. Предпосылкой к его развитию в немецких компаниях можно считать внедрение системы управления по центрам ответственности. Развитие и внедрение контроллинга в эти десятилетия непосредственно сопряжены с изменениями внешней окружающей среды корпорации, существенной переориентацией бизнес-мировоззрения и действий. В теории и практике управления немецкими корпорациями не существовало понятия управленческого учета: основу учетно-аналитического обеспечения составляли показатели производственного и финансового учета. Термин «controlling», который был заимствован из английского языка, стал обозначать качественно новое явление в управлении корпорациями» [147].

Нами выявлено, что «приблизительно в 1965 г. на территории Германии повсеместно распространилось формирование в корпорациях центров прибыли, которые были автономны в отношении управления и учета» [147, с. 8-10]. «Для регулирования и управления их деятельностью применение ранее использовавшихся инструментов не принесло ожидаемого эффекта. Внедре-

ние контроллинга в значительной степени связано с работой А. Дайле «Управление прибылью» (A. Deyhle, 1967), в которой концепция управленческого учета рассматривалась как эффективный инструмент управления прибылью» [147].

В работе [131] мы указываем, что «как управленческая доктрина контроллинг используется с 70-х годов прошлого столетия преимущественно в крупных корпорациях Германии, Австрии и Швейцарии. С этого момента теория контроллинга получает серьезное развитие». «Повышенный спрос на услуги в области контроллинга стимулировал появление ряда научных и образовательных учреждений. Первым возник Институт контролеров по вопросам образования в области планирования предприятий и учета (Controller-Institut zur Ausbildung in Unternehmensplanung und Rechnungswesen GmbH, Cauting). С 1971 г. проводятся частные и общественные семинары Академией контроллеров. С 1989 г. выпускается специальное издание «Controller», которое пропагандирует идеи и философию контроллинга» [147, 207, 221].

Используя позиции институциональной теории, нами в работах указывалось, что «институционально созданные образования положительно повлияли на практическую деятельность немецких компаний, большинство из которых стали располагать обособленными подразделениями контроллинга» [131, 147].

В России теоретические идеи контроллинга появились благодаря прогрессивному журналу «Счетоводство» в 1895 году, в котором вышла статья итальянского профессора счетоводства Д. Росси, где «особая роль отводилась контролю как одной из функций учета. По утверждению Д. Росси при проведении контроля необходимо проанализировать информацию о хозяйственной деятельности, трансформируя учетные данные до уровня исполнителей. «Необходимо, – подчеркивал Росси, – подвергнуть материал разбору в его соотношении к лицам, прикосновенным к хозяйственному организму»» [147; 293, с. 125].



Нами утверждается, что «контроль позволяет главному бухгалтеру, обладающему знаниями в области сосредоточенного у него счетного материала, быть ведущей фигурой для лиц как принимающих управленческие решения, так и выполняющих их» [147]. В результате главный бухгалтер выполняет новую для него функцию – совещательную по всем управленческим решениям: «увеличить или сократить производство, изменить деятельность предприятия, назначить продажную цену товаров, увеличить или уменьшить размер процентов, заключить договор – во всех этих и бесчисленном множестве других случаев счетоводы должны высказать свое мнение, основанное на полном знании своего хозяйства, условий рынка, существующих законов и пр.» [147, 293, с. 125]. Мы утверждаем, что «реализации новой функции ни что-иное как проявление контроллинга» [147].

Анализ литературы показал, что контроллинг пришел в российскую учетную практику в начале 90-х годов прошлого столетия и возник в банковских институтах благодаря прогрессивному развитию финансового сектора. «В период с 1991 по 1995 гг. контроллинг отождествлялся с учетом затрат, а в 1996–1997 гг. понимался как учет затрат и результатов. После финансового кризиса 1998 г. в результате последующего роста экономики некоторые крупные промышленные предприятия начали формировать управление нового типа. В 1998–1999 гг. контроллинг стал охватывать бюджетирование, планирование, управление затратами. Начиная с 2000 по 2010 гг. в процессе реструктуризации финансово-экономического блока превалирует понимание контроллинга как поставщика учетно-аналитической информации для менеджеров, а также координатора операционной деятельности экономического субъекта» [141, 147, 249].

С. Г. Фалько в своих работах указывает [307, 308]: «... с 2010 г. и по настоящее время происходит понимание контроллинга как службы внутреннего консалтинга по оказанию информационной поддержки в принятии управленческих решений экономического субъекта. В задачи контроллера

входит методическая и консультационная помощь по созданию системы, которая проявляет себя в действии как экономическая безопасность (своевременное обнаружение и предотвращение опасностей, устранение угроз, обеспечение достижения стратегических планов экономического субъекта). Контроллер как партнер по ведению бизнеса способствует устойчивости функционирования экономического субъекта (упреждая и дополняя действия руководителя) в меняющихся условиях рыночной экономики», что актуализирует предмет исследования [147].

В наших публикациях акцентируется внимание на том, что на современном этапе развития российской и мировой экономики не определен единый взгляд на сущность и содержание контроллинга, что препятствует развитию теоретических положений применительно к бухгалтерскому учету, анализу и аудиту. «Общая картина отражения основных положений при определении термина «контроллинг» в экономической литературе представлена в приложении А. Большой диапазон определений можно объяснить приверженностью различных авторов к разным научным школам управленческого учета и управления организациями» [147].

Автором доказано в своих публикациях, что «в настоящее время наблюдается активное внедрение процессного управления в экономических субъектах (одна из наиболее востребованных методологий управления), что обуславливает смещение акцентов контроллинга на бизнес-процессы<sup>1</sup>. В соответствии с определением, которое приведено в стандарте ГОСТ ISO 9001-2011<sup>2</sup>, в основе процессного подхода лежит применение в управлении деятельностью и ресурсами организации подсистема взаимосвязанных процессов» [147].

---

<sup>1</sup> В середине 90-х годов сформировались основные положения концепции управления бизнес-процессами (Business Process Management, BPM).

<sup>2</sup> Межгосударственный стандарт Системы менеджмента качества. Требования : ГОСТ ISO 9001-2011 : приказ Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 22 декабря 2011 г. N 1575-ст.

Автором высказано мнение, что «с позиций процессного подхода контроллинг является системой регулирования и контроля реализации бизнес-процессов экономического субъекта, установления критериев ключевых показателей результативности процессов, оценки эффективности их выполнения с целью дальнейшего совершенствования с учетом стратегических целей» [147].

Исследование монографической и учебной литературы, научных статей по контроллингу [21, 23, 38, 50, 92, 97, 104, 106, 108, 147, 172, 185, 189, 206, 207, 208, 228, 308, 237, 257, 262, 267, 300, 373, 389 и др.] позволило выделить следующее : «под концепцией контроллинга понимается комплексность суждений о его функциональном разграничении, институциональном оформлении и инструментальной вооруженности в контексте целей экономического субъекта, релевантных контроллингу, и целей контроллинга, которые обусловлены целями экономического субъекта» [147, 262]. В настоящее время отсутствует единый подход к выделению групп существующих концепций контроллинга. В научных трудах как зарубежных, так и российских авторов «приводятся различные теоретические подходы к определению задач концепций контроллинга, разделение которых условно [38, 131, 147, 208, 308]. Их можно считать основой для определения места системы контроллинга в иерархической структуре управления информационными потоками. Среди множества концепций «превалируют три, ориентированные:

- 1) на систему бухгалтерского учета,
- 2) информационную систему;
- 3) систему управления с целью контроля деятельности экономического субъекта.

Однако точно определить границы между предлагаемыми концепциями невозможно, т. к. это влечет за собой их частичное пересечение» [147].

Следует отметить, что мнения авторов в отношении концепций контроллинга носят дискуссионный характер [20, 23, 35, 38, 42, 59, 63, 67, 84, 104, 110, 208, 218, 219, 221, 228, 237, 247, 262, 282, 308, 321 и др.].

Обсуждения, начавшиеся в начале XX века, получили сегодня новое развитие и позволили выделить основные концепции, которые отображены на рисунке 1.1 и работе [147].

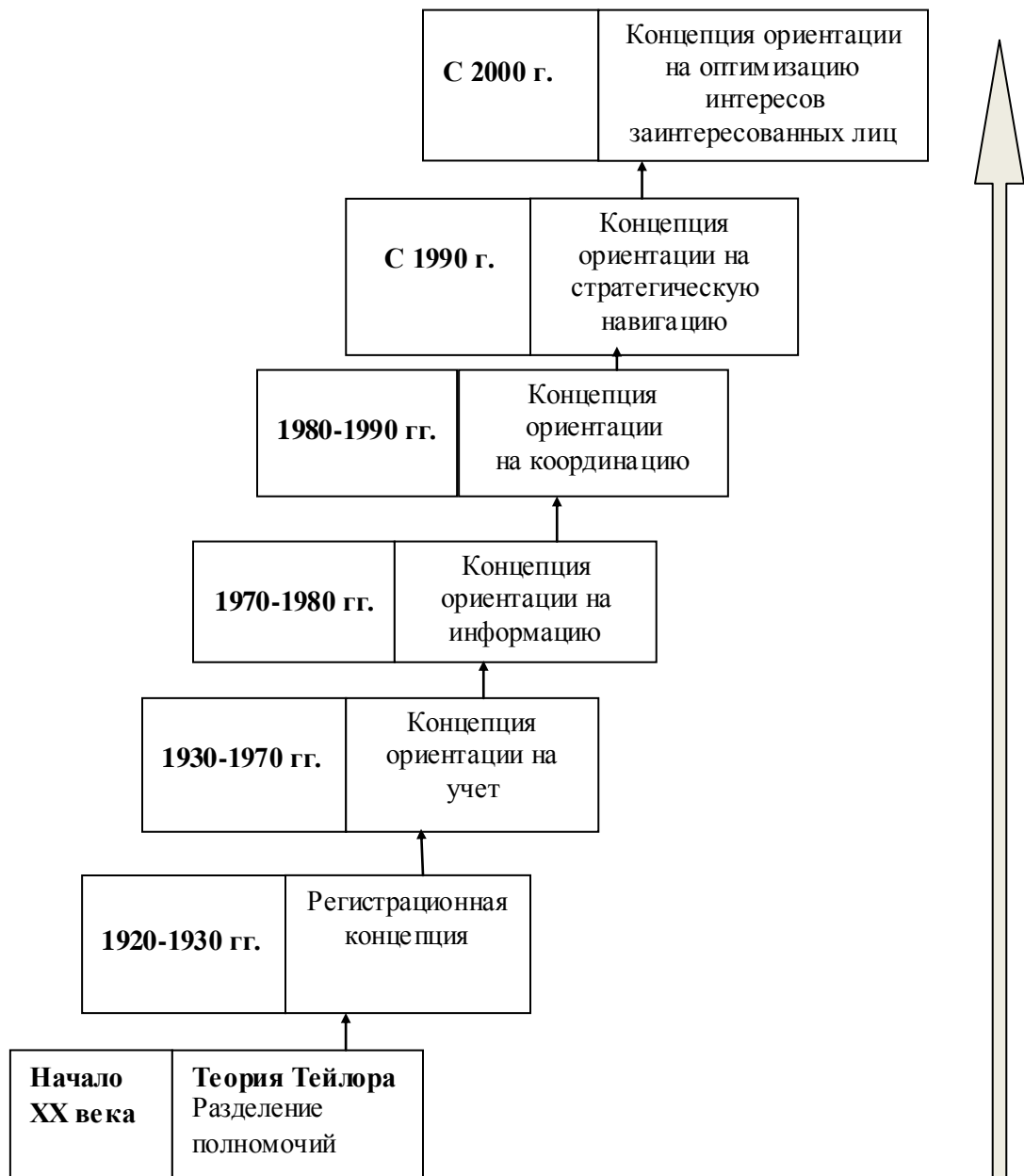


Рисунок 1.1 – Основные концепции контроллинга [131; 147, с. 18]

Обоснуем выдвинутые положения в рисунке 1.1. Формирование теоретической базы контроллинга связываем с возникновением концепций организации и управления, разработчиком которых являлся Ф. У. Тейлор в начале эпохи индустриализации. В своем труде «Принципы научного менеджмента» (1911 г.) [300] автор «акцентировал внимание на необходимости организации корпоративного труда для устранения неэффективного производства» [131]. В рамках научной теории им обоснована концепция разделения труда и выдвинут «ряд богатейших научных завоеваний в деле ... выработки правильнейших приемов работы, введения наилучших систем учета и контроля и т. д.» [222, с. 189–190].

В разработанную концепцию Ф. У. Тейлором были «введены функциональные специалисты на участках бухгалтерского учета, кадрового обеспечения, продаж и производства. В прикладном плане реализация концепции Ф. У. Тейлора заключалась в замене традиционной линейной структуры управления на линейно-функциональную» [300].

В 20-е годы XX столетия «происходит зарождение регистрационной концепции контроллинга. Функции контроллера заключались в выполнении обязанностей по управлению финансовыми вложениями, основным капиталом и проведению ревизий» [207]. «Наличие контроллера мотивировалось потребностью контроля деятельности директоров корпораций: главной целью контроллера было обеспечение информацией о реальном положении компании ее владельцев» [307, с. 120–121].

Появление концепции контроллинга с ориентацией на учет обусловлено экономическим кризисом 30-х годов прошлого столетия. «Концепция с ориентацией на учет имеет место тогда, когда преследуются информационные цели, которые реализуются с помощью данных различных систем учета» [35]. Данный подход может охарактеризуем «как ориентированный на прибыль или ограниченно ориентированный на информацию, т. к. информация о финансовых результатах формируется в системе бухгалтерского учета» [131].

«При этом контроллинг использует релевантные данные в стоимостном выражении. В результате эта количественность относится большей частью к оперативным связям. В этой связи контроллинг имеет отношение к оперативному уровню и лишь отчасти – к стратегическому, если речь заходит об измерении «потенциала успеха»»<sup>3</sup>.

В научных публикациях, исследующих «концепцию, ориентированную на прибыль или ограниченно ориентированную на информацию», в качестве доминанты контроллинга указа «управленческий учет и приведены методы и модели управления затратами, а также элементы бюджетирования» [276, 345, 346].

С 70-х годов прошлого столетия в Европе появляется ряд новых концепций, причем «каждая из концепций является логическим продолжением предыдущей. Представителями концепции ориентации на учет являлись А. Дайле, Р. Манн и Э. Майер, которые связывали понятие «контроллинг» с управлением прибылью и системой регулирования, которая позволяла компании получать максимальную для данных условий прибыль» [104, 147, 237].

В 1970–1980 гг. сформировалась «концепция ориентации на информацию, что совпало с развитием компьютерных технологий» [147]. «Основная функция контроллинга видится в обеспечении руководства компании релевантной информацией для планирования, принятия и продвижения решений и их контроля. При этом на контроллеров возлагается задача регулирования спроса и предложения информации при помощи совершенствования систем электронной обработки данных и их передачи. Согласно данной концепции основным источником информации остается бухгалтерский учет, но также используется количественная и качественная информация, полученная из различных внутренних и внешних источников. Представителем данной концепции является Т. Райхманн, который считал основной задачей контрол-

---

<sup>3</sup> Перехватов В. Эволюция системных концепций управления компанией / В. Перехватов. – Режим доступа : <http://www.icon3.ru/about/press.php> (дата обращения: 12.06.2019).

линга обеспечение руководства организации информацией для принятия решений» [131, 147]. Как указывает П. Прайссер: «контроллинг – это выходящий за рамки одной функции управленческий инструмент, который поддерживает внутрифирменный процесс управления и принятия решений с помощью целенаправленного подбора и обработки информации» [380]. Следовательно, «контроллинг имел в тот период развития функцию поддержки руководства, проводимую контроллерами. Контроллеры осуществляли надзор за тем, чтобы у менеджеров на протяжении всего процесса управления были в распоряжении необходимые сведения» [37, 106, 131, 146]. Указанные обстоятельства являются закономерным продолжением естественного развития управленческого учета. В данном случае определение «контроллинг» связано с понятием «управленческий учет», и не является новой областью исследования. Эту научную позицию отстаивает в своих работах А. Н. Бобрышев [50].

«Концепция контроллинга, ориентирования на координацию, начала свое активное становление в конце 80-х и начале 90-х гг. прошлого столетия. Данная концепция строилась на расхождении между системой управления и системой исполнения. В соответствии с ней первичная координация исполнения управленческих решений являлась задачей самой системы управления, а вторичная координация внутри управленческой системы относилась к контроллингу» [147]. В рамках концепции определялось два направления контроллинга – «с акцентом на системы планирования, контроля и информационного обеспечения и на систему управления компанией для достижения стоящих перед ней целей» [300]. Нами показано, что «координационная функция контроллинга охватывала своим содержанием формирование и текущее выполнение процессов согласования между функциями управления» [141, 147].

Основоположник «концепции, ориентированной на систему планирования, контроля и информационного обеспечения» П. Хорват определяет

контроллинг как «комплексную межфункциональную концепцию управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения» [208, 313]. «Ввиду возможного оппортунистического поведения менеджеров или ошибочной обработки информации, эффективность управления может снизиться. Во избежание неэффективного управления второе направление контроллинга с акцентом на систему управления (в контексте предыдущего направления) рассматривается некоторыми авторами как «система управления управлением» [141, 323, 389].

В этот период на основе выводов своего исследования Р. Каплан и Д. Нортон предложили «сбалансированную систему показателей (Balanced Scorecards) как один из основных инструментов координационной концепции контроллинга» [188]. «Квинтэссенция концепции состояла в том, что если корректно подобраны, измерены и сбалансированы стратегические и оперативные показатели производственно-экономических аспектов деятельности корпорации, то будет возможным устойчивое эффективное достижение поставленных целей и показателей в будущем. Метод сбалансированной системы оценочных показателей связывает стратегические установки компании и их реализацию, обеспечивая тем самым стратегическое развитие» [147, 254].

С 1990 гг. формируется «концепция ориентации на стратегическую навигацию в новом формате управления экономическим субъектом посредством синтеза действующих компонентов стратегического управления: стратегического планирования, информационного обеспечения и контроля» [131].

Как указывает С. Г. Фалько, «в данной концепции контроллеры сосредоточивают особое внимание на постановке и решении задач информационно-аналитической поддержки стратегического менеджмента, поскольку именно на этом уровне можно гарантировать будущую эффективность экономического субъекта» [308].

Нами доказано, что «одним из основных источников информационного обеспечения в контроллинге становится стратегический управленческий



учет, использующий в качестве инструмента метод стратегических балансов – внешних и внутренних (опыт промышленно развитых стран Запада). Контроллинг де-факто заканчивает управленческий цикл, закладываются основы (потенциалы) будущей эффективности экономического субъекта, обеспечиваются системы показателей информацией, которая необходима для оценки стратегических намерений и степени достижения соответствующих стратегических целей. В границах стратегического контроллинга анализируются внешняя и внутренняя среда, конкуренция, весомые факторы успеха, стратегические планы и подконтрольные показатели деятельности, цепочки ценностей, стратегическое позиционирование, затратоформирующие факторы и портфель стратегий. Следовательно, контроллер становится «стратегическим» помощником (консультантом) руководства в ходе формирования стратегических планов, решении задач стратегического учета, контроля и анализа. Однако в настоящее время фигурирует некоторая неопределенность в подходе к реализации этой концепции в современной теории управления» [147].

Появление концепции ориентации на оптимизацию интересов заинтересованных лиц (стейкхолдеров) в рамках концепции Corporate Governance (Корпоративное управление) приходится на начало XXI в. @Под Corporate Governance понимают систему взаимоотношений, взаимодействий и взаимозависимостей между менеджерами компании и ее владельцами для обеспечения эффективности ее деятельности и оптимизированной уравновешенности интересов между всеми заинтересованными группами, нацеленными на получение максимальной прибыли от всех видов деятельности компании в соответствии с действующим национальным законодательством и с учетом признанных международных стандартов в этой области@ [243].

Появление теории заинтересованных сторон связано с выходом работы Э. Фримена «Стратегический менеджмент: концепция заинтересованных сторон», в которой он вводит новое понятие «заинтересованная сторона»

(stakeholder в переводе с английского «держатель интереса»). В определении Э. Фримена «stakeholder» характеризуется как «любая группа или индивид, которые могут повлиять или на которые влияет достижение целей организации» [366, с. 46]. В литературе и стандартах по учету и отчетности стейкхолдер представлен как «заинтересованная группа», «заинтересованные лица». «Теория заинтересованных сторон неразрывно связана с управленческими процессами и их результатами, возникающими относительно ресурсных отношений экономического субъекта с заинтересованными сторонами» [147, с. 18–24].

Считаем, что данная «концепция основывается на положениях неинституциональной экономики и нацеливает корпоративные структуры на выработку оптимальной структуры финансовых и нефинансовых показателей и учет интересов широкого круга стейкхолдеров, которые должны быть отражены в различных видах корпоративной отчетности, что в конечном счете приведет к созданию единого информационного пространства, на что неоднократно указывает О.В. Рожнова [282].

В наших исследованиях мы указываем, что «с позиций неинституционализма структура заинтересованных лиц представлена совокупностью связей между индивидами, которые относятся к различным социальным институтам. Данная структура заинтересованных лиц не зависит от экономического субъекта и представляет совокупность целей, ресурсов и процессов в объективной форме. Появление новых целей, ресурсов и процессов связано с возникновением интереса индивида. Это должно быть отражено через связь с заинтересованным лицом в публичной нефинансовой отчетности» [131, 147].

Анализ развития теории контроллинга показал, что «последние три десятилетия система контроллинга формируется под влиянием концепций – с ориентации на оптимизацию интересов заинтересованных лиц. В соответствии с концепцией контроллинга, ориентированной на оптимизацию интересов заинтересованных лиц, происходит снижение издержек конфликта заин-

тересованных лиц (государства, владельцев, кредиторов, акционеров, персонала, конкурентов, социальных и экологических институтов, местного сообщества и т. д.), которые представлены внутрикорпоративными или внешними институтами, имеющими свои институциональные отношения, интересы, нормы и правила поведения» [147].

С позиции процессного подхода «контроллинг рассматривается как система регулирования и контроля реализации бизнес-процессов экономического субъекта, установления критериев ключевых показателей результативности процессов, оценки эффективности их выполнения с целью их дальнейшего совершенствования с учетом стратегических целей» [147]. С позиции «функционального подхода контроллинг представляет комплексную межфункциональную систему организации и управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационно-методического обеспечения. Одним из основных источников информационно-методического обеспечения в контроллинге является стратегический управленческий учет» [131]. Контроллинг заканчивает управленческий цикл, закладывает основы (потенциалы) будущей эффективности экономического субъекта, обеспечивая информацией для оценки стратегических намерений и степени достижения соответствующих целей. Возрастает роль контроллера как «стратегического» консультанта» в ходе формирования стратегических планов, решения задач в области управленческого учета, контроля и анализа. В условиях цифровизации бизнес-процессов концепция контроллинга все больше ориентирована на оптимизацию интересов заинтересованных лиц, что требует подготовки более объективной и своевременной учетно-аналитической информации для обоснования и принятия стратегических и корпоративных изменений. В этой связи актуализуются задачи разработки информационно-методического обеспечения и аналитического инструментария системы контроллинга, что создает новые предпосылки для разработки теоретических и методологических положений организации и адаптации сис-

темы контроллинга в соответствии с приоритетами и вызовами инновационного развития экономики.

## 1.2. Содержание системы контроллинга

Анализ показателей деятельности современных экономических субъектов показал низкий уровень эффективности корпоративного управления, институциональных преобразований, связанных с цифровизацией экономических процессов и государственной политикой поддержки инновационного развития. Это подтверждается недостаточной проработанностью системных подходов в исследованиях контроллинга. «Для постановки и решения проблем, связанных с разработкой информационно-методического обеспечения и аналитического инструментария систем контроллинга, используем парадигмальный подход, основополагающую категорию которого составляет «парадигма<sup>4</sup>», который является методологической основой исследования, что раскрыто в работах» [196, 147, 210, 211, 217, 274].

В философию науки термин «парадигма» ввел позитивист Г. Бергман. «Под ним понимались некие общие принципы и стандарты методологического исследования, которые выполняли нормативную функцию» [147]. Более четкое понимание «парадигма», чем у Г. Бергмана, дал Т. Кун в работе «Структура научных революций»: «Под парадигмами я подразумеваю признанные всеми научные достижения, которые в течение определенного времени дают научному сообществу модель постановки проблем и их решений» [217, с. 11]. Таким образом, «определение «парадигма» можно связать с понятием научного сообщества, т. е. оно объединяет членов научного сообще-

---

<sup>4</sup> Понятие «парадигма» (заимствовано в XIX в. из латинского, который, в свою очередь, взял его из греческого, где *paradeigma* буквально – это «образец, пример») использовалось еще в античной и средневековой философии для характеристики взаимоотношения духовного и реального мира. – Этимологический словарь Крылова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://enc-dic.com/krylov/Paradigma-3586.html> (дата обращения: 20.01.2020).

ства и, наоборот, научное сообщество представлено людьми, которые признают парадигму» [147].

Как указывает А. Тойнби, «смена парадигмы в историческом процессе осуществляется по схеме «вызов-и-ответ»: «Человек достигает цивилизации ... в ответ на вызов в ситуации особой трудности, воодушевляющей его на беспрецедентное до сих пор усилие»» [385, с. 60]. В настоящее время состояние отечественного бизнеса и экономики бросает вызов науке и подвергает сомнению ее возможности, что показано в наших работах. Формирование новой парадигмы будет являться ответом на него. «Новая теория предстает как непосредственная реакция на кризис», причем проблемы «могут быть решены и с помощью старой парадигмы, и с помощью новой» [217, с. 120].

В современной философской науке дефиниция «парадигма» раскрывается как «совокупность предпосылок, определяющих конкретное научное исследование (знание) и признанных на данном этапе»<sup>5</sup>. В этой связи наше исследование «парадигматического контекста содержания контроллинга позволит раскрыть поставленные цели и задачи исследования через факторы и направления развития явления, что позволит уточнить категориальный аппарат» [147].

Как указывалось в п. 1.1 и наших работах, «в конце XIX века научно-техническая революция индуцировала бурное развитие промышленного производства и совершенствование системы управления им. В этой связи возросла значительная потребность в широком использовании высококвалифицированных специалистов во всех отраслях науки, техники и производства для достижения поставленных целей. Перечисленные факторы явились предпосылкой для развития контроллинга» [131, 147].

Трансформации контроллинга в науку способствовала управленческая мысль XX века. В границах теории научного управления Ф. Тейлор в своей

---

<sup>5</sup> Философский словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.philosophydic.russian.ru> (дата обращения: 20.01.2020).

работе «Principles of Scientific Management» («Принципы научного управления»), которая признана началом управления наукой и самостоятельной областью исследований, указывал, что «...наилучшая организация труда представляет собой настоящую науку, опирающуюся на ясно определенные законы, правила и принципы, как на свой фундамент» [300, с. 4]. Таким образом, управленческие знания, вырабатываемые менеджерами, определяют организацию деятельности исполнителей (включая учетно-аналитический блок) и в конечном итоге – ее результат. Представитель классической административной школы управления А. Файоль в своей работе «Общее и промышленное управление» (1916 г.) одним из первых предложил управлять процессами и рассматривать управленческую деятельность в качестве самостоятельного объекта исследования. Выделяя учетную и контрольную функцию, А. Файоль рассматривал счетоводство как «орган зрения предприятий. «Эта функция должна давать предприятию возможность знать, какие им достигнуты результаты и куда оно идет. Она должна давать полные, ясные и точные сведения относительно экономического положения предприятия. Хорошее счетоводство – простое и ясное, дающее точное представление о работе предприятия и её условиях – является могущественным средством управления». «... контролировать, то есть заботиться о том, чтобы все совершалось согласно установленным правилам и отданным распоряжениям» [147, с. 11–13]. Именно выполнение таких функций, как разработка стратегических планов, построение модели предприятия, связывание и гармонизация всех процессов предприятия, забота о выполнении планов, согласно установленным требованиям и правилам, А. Файоль отводил контроллерам.

Исследуя практическую реализацию контроллинга в части аналитической составляющей, следует указать «концепцию *tableau de bord*» во Франции, первое упоминание о которой относилось к 1932 г. «В соответствии с устоявшимся толкованием, «концепция *tableau de bord*» рассматривалась как инструмент управления, который предназначался для потребностей высшего

управленческого звена. Его роль сводилась к помощи высшему руководству оперативно получать информацию о деятельности (операциях) компании и состоянии среды, в которой эта деятельность осуществляется, на основе имеющейся финансовых и нефинансовых показателей. Чем выше уровень менеджмента, тем бóльшая доля финансовых показателей используется для принятия решений, а данные становятся всё более синтетическими и всё менее аналитическими» [147]. Система показателей включает в себя целевые (стратегические) и функциональные (контрольные) показатели. Целевые показатели определяются из миссии и видения, которые оказывают влияние на формирование стратегии и выбор бизнес-модели как формы реализации поставленной цели и контроля низшего уровня управленческой структуры. Функциональные показатели как контрольные на тактическом уровне ориентированы на опережение достижения целевых и должны отображать причинно-следственные связи (движущие факторы) с целевыми показателями. При этом, согласно закону Парето, результат на 80 % зависит лишь от 20 % движущих факторов, которые теоретически могут на него влиять. В литературе «последовательность построения причинно-следственной цепочки: начальный (целевой) показатель – движущие факторы и функциональные показатели – конечный (целевой) показатель представлена на примере анализа факторов снижения себестоимости продукции, где в каждом бизнес-процессе стратегические и операционные показатели обеспечивают вертикальную связь и распределение ответственности по центрам на каждом организационном уровне» [274].

В 1954 г. П. Друкер, взяв за основу «концепция *tableau de bord*», предложил «концепцию управления по целям *Management by Objectives (MBO)* (методика постановки SMART-целей), содержащую в себе 5 критериев постановки целей: конкретную, измеримую, достижимую, реалистичную и определенную по времени. Несмотря на то, что эффективность методики невысока, она задавала вектор движения в определенном направлении: определе-

ние целей для каждого сотрудника и последующее концентрирование его деятельности для решения поставленных задач. Следовательно, контроллер должен думать о создании инструментария планирования и регулирования и стремиться оказывать воздействие на процесс получения предприятием прибыли на основе созданного им информационно-аналитического пространства» [110, 111, 147].

Начиная с 1960 г., в отечественной и зарубежной науке происходит интенсивное развитие общей теории систем, теории организации, методов принятия решений и т.п. В это время в США получило развитие новое научное направление «стратегическое планирование» (strategic planning), которое быстро вошло как инструмент управления в практику ведущих корпораций развитых стран и стало основой для разработки системы целевых и функциональных показателей, который по сути является элементом системы контроллинга. Рассматриваемые методы стратегического планирования пришли в российскую практику управления только к концу 90-х гг. транснациональным корпорациям. Однако здесь можно привести контраргумент сложившемуся утверждению, т.к. фактически принципы стратегического управления в отечественной практике пришли в конце 70-х гг. и получили распространение в виде программно-целевого метода бюджетного планирования в 1980-х гг. В ГОСТ 24525.0-80 «Управление производственным объединением и промышленным предприятием» выделены «целевые подсистемы системы управления:

- выполнением плана производства и поставок продукции;
- качеством продукции;
- ресурсами;
- развитием производства;
- социальным развитием коллектива;
- охраной окружающей среды» [14].



Приведенный перечень вопросов отражает с одной стороны системный подход к рассмотрению основных направлений хозяйственной деятельности экономического субъекта, характеризую специфику хозяйствования в условиях планово-административной экономики, с другой стороны, является основой для построения системы контроллинга.

В 1992 г. Р. Каплан и Д. Нортон развили концепцию МВО<sup>6</sup> П. Друкера [111]. Они предложили новый подход к стратегическому управлению, базирующийся на сбалансированной системе показателей (BSC) как основного инструмента координационно-навигационной концепции контроллинга, акцентируя внимание на том, что традиционная модель бухгалтерского учета не может обеспечить «точную и достоверную финансовую оценку таких нематериальных активов, как продвижение на рынок нового продукта, потенциальные возможности, опыт, заинтересованность и гибкость работников, лояльность клиентов, системы и базы данных, ... и вряд ли найдут свое отражение в бухгалтерском балансе в эпоху цифровизации» [188].

С 1990-х годов прошлого столетия активно внедряются в практическую деятельность комплексные автоматизированные учетные системы, которые становятся жизненно важным фактором для дальнейшего развития экономического субъекта, расширяя возможности планирования и контроля, принимая все больше интегрированную форму. Происходит переход от функционального подхода к процессному. Процессно-ориентированный подход получил развитие в теории реинжиниринга [242, 302 и др.], системе сбалансированных показателей [188, 213 и др.], теории корпоративной устойчивости [23, 283, 156 и др.], модели устойчивого развития организации [6, 9, 60, 137, 169, 245 и др.], стратегического анализа [37, 53, 194 и др.]. Вопросы реализации процессно-ориентированного подхода в управленческом учете исследованы в

---

<sup>6</sup> Управление по целям (Management-By-Objectives – МВО) – метод целевого управления, который обеспечивает постановку целей и задач для реализации бизнес-плана корпорации, контроль за их исполнением и оценку эффективности результатов деятельности сотрудников и подразделений.

работах А. Апчерча [25], М. А. Вахрушиной [80, 83], Н. А. Ермаковой [115], В. Б. Ивашкевича [171, 172], В. Э. Керимова [192], Ч. Хорнгрена [323] и др.

Альтернативой концепции контроллинга является концепция реинжиниринга. В научной работе «Реинжиниринг корпорации. Манифест революции в бизнесе» (1993 г.) М. Хаммер и Д. Чампи обосновали необходимость коренных изменений существующей парадигмы контроллинга [320]. Авторы утверждали, что «в новой постиндустриальной экономике запросы клиентов получают приоритет, конкуренция усиливается, и постоянные изменения являются нормальными для ведения бизнеса» [320]. Переход от индустриальной эпохи к постиндустриальной, а в последующем к информационной, связан с изменением статуса «знания», а также с универсализацией технологий, неразрывно связанных с экономикой и системой образования.

По мнению А. А. Кудинова, в российской практике вопросы организации контроллинга являются «доминирующими при построении системы управления и, потому, не имеющей точных границ» [214]. Контроллинг становится неотъемлемой частью современной системы управления экономической системой.

В содержании термина «система» присутствует определенная двойственность. С одной стороны, он употребляется для определения некоторого реально существующего явления, а с другой – как метод изучения и представления этого явления. В зависимости от направленности (вида) значение данного термина существенно варьируется. В обобщающем плане понятие «система» означает множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, образующих единое целое. По мнению Г. Б. Клейнера, «Под системой понимается относительно обособленная и относительно устойчивая в пространстве и времени часть окружающего мира (рассматриваемого как системно-содержащее пространство), характеризующаяся внешней целостностью и внутренним многообразием» [196].

А. А. Кудинов утверждает, что экономическая система – это «исторически возникшая или установленная, действующая в стране совокупность принципов, правил, законодательно закрепленных норм, определяющих форму и содержание основных экономических отношений, возникающих в процессе производства, распределения, обмена и потребления экономического продукта» [214].

С позиции теории управления контроллинг является одной из функций менеджмента [208]. Контроллинг как инструмент управления экономическими субъектами в условиях рыночной среды следует рассматривать как непрерывный процесс принятия управленческих решений, который должен формироваться на базе развивающейся и усложняющейся учетно-аналитической системы. Автором на основе модификации «модели естественно-природного процесса при участии человека» [328] разработана и представлена модель процесса контроллинга [147, с. 32] (рис. 1.2).

Обоснуем элементы модели процесса контроллинга:

– «вход» рассматривается в рамках конструктивного подхода по схеме «вход-выход» с преобразованием исходного информационного ресурса и получением конечного результата для принятия решений. Информационный ресурс состоит из совокупности исходных данных и объектов учета, которые преобразуются процессом, либо представляет начальное состояние объекта и системы. Это можно воспринимать исторически как становление системы и ее элементов. Д. А. Новиков отмечает, что «в условиях динамично меняющихся требований к результатам системы управления, ее деятельность является процессом постоянной реализации проектов» [252]. Информационная система осуществляет воздействие на систему (объект), а знание (носитель информации) используется как внутренняя память об эмпирическом опыте и теоретических положениях;

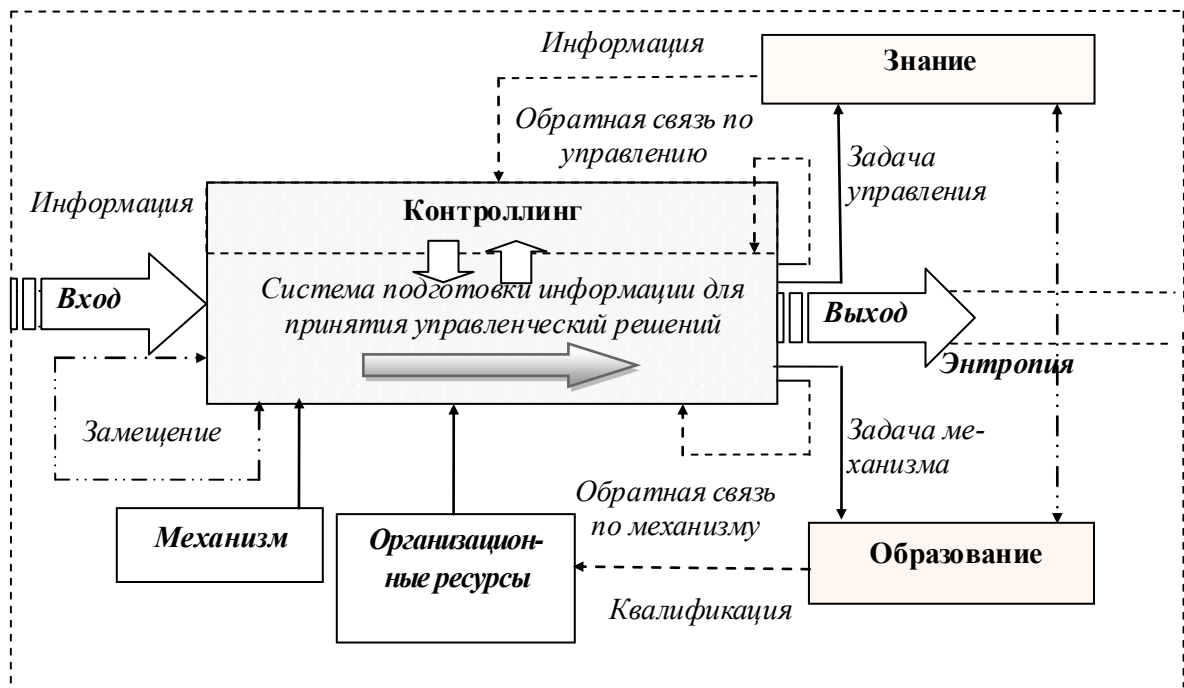


Рисунок 1.2 – Модель процесса контроллинга [147, с. 32]

Условные обозначения: - - - - обратная связь; - · - - - перераспределение ресурсов

– «*выход*» – это информационный продукт процесса, конечное состояние системы (объекта), результат определенного этапа «жизненного» цикла контроллинга;

– «*контроллинг*» – это система подготовки информации для принятия управленческих решений и как функция рефлексии согласования решений внутри каждой и между всеми функциями [252], вписывающихся и воздействующих на непрерывность деятельности. Эта настройка является своеобразным «устройством» саморегулирования в экономическом субъекте, что обеспечивает обратную связь;

– «*механизм*» обеспечивает управляющее воздействие; включает ресурсы, которые прямо не переходят в «продукт процесса», но участвуют в процессных преобразованиях. Механизм контроллинга представлен как более сложная категория, включающая в себя, помимо ресурсов, приемы, принципы, факторы и методы воздействия на данные факторы для эффективной реализации стратегических целей экономического субъекта;

– «энтропия» присутствует в каждом элементе процесса (входе, выходе, контроллинге, механизме) и «жизненном» цикле процесса, но на схеме она приведена как дополнительный выход. Энтропию можно трактовать и как побочный продукт процесса, включающий информационные потери и «жизненного» цикла процесса (энтропия может выражаться в несвоевременном принятии рациональных решений, связанных с недостатком обеспечения полноты и достоверности информации);

– «замещение», составная часть процесса, – перераспределение части входных параметров в механизм (ресурсы) процесса, что соответствует реальному состоянию материальных объектов. При этом материальные объекты могут присутствовать в одних процессах в виде «входов», для других процессов это будут «выходы» и «механизмы».

Другие составные части процесса будут иметь следующую интерпретацию:

– процесс в силу неравномерности среды формируется локально, вовлекая в себя новые материальные объекты;

– обратные связи по управлению процессом и механизму контроллинга постоянно вносят изменения в «жизненный» цикл хозяйственной деятельности. Это выражается как линейными изменениями, так и периодическими и аperiodическими колебаниями, что доказывает локальность процесса движения системы. Основываясь на идее сравнения с реакцией Белоусова – Жаботинского, которая стала базовой моделью для исследования процессов самоорганизации [22], можно констатировать, что под действием внешних условий система может перейти в возбужденное или хаотическое состояние. При этом она стремится перейти обратно в равновесное (устойчивое) состояние. Для преобразования хаотических колебаний в циклические необходимо создание адаптивной модели. Это обеспечивает прогнозируемость длительности бизнес-циклов, что совпадает с научной позицией В. Г. Широбокова;

– владельцы управленческих полномочий (менеджеры) и владельцы знаний (специалисты) (управленческие ресурсы) являются носителями информации о структуре практической реализации упорядоченной системы действий. Без наличия эффективного персонала (человеческого капитала), обладающего специальной квалификацией (выход процесса образования) не может быть реализована стратегия. По мнению российского ученого в области контроллинга С. Г. Фалько, именно с выходом процесса образования в настоящее время промышленная революция предъявляет новые требования к компетенциям выпускников университетов и специалистов предприятий [309].

Исследование процессов функционирования и развития экономического субъекта с системных позиций рассматривается в качестве перспективной тенденции. Системный подход в экономике, базирующийся на принципах общей теории систем, предложен Л. фон Берталанфи в 1930-х гг. Ученый рассматривал систему любого вида как комплекс взаимодействующих элементов, находящихся в определенных соотношениях друг с другом и с окружающей средой [44]. В начале 2000-х годов Я. Корнаи была выдвинута системная парадигма в экономике на основе определения системы через ее внешнюю устойчивость и целостность [210], что получило развитие в работах Г. Б. Клейнера [194–198].

Применение системной парадигмы в теории контроллинга позволяет сформировать концептуальную базу для интеграции отдельных направлений этой теории, так как в ее основе лежит концепция видения объекта и предмета исследования. Отмечаем, что представители немецкой экономической школы акцентировали внимание на том, что в основу концепции контроллинга заложен системный принцип. В рамках данного подхода контроллинг может быть представлен как определенная относительно обособленная экономическая система и одновременно как подсистема, которая встроена в организационную структуру экономического субъекта. Это подтверждает точку

зрения Г. Б. Клейнера о том, что представление объекта «в организационной структуре предполагает его целостность в пространстве и во времени, поэтому системное представление сходно со стратегическим» [196]. С этой позиции будем рассматривать контроллинг как систему.

В соответствии с системной парадигмой автором сделан вывод о том, что контроллинг можно отнести к числу экономических систем. Как указывает Г. Б. Клейнер, «При этом экономическая система наделяется базовыми ресурсами, к которым относятся, в первую очередь, занимаемое пространство, располагаемое время и информация. Ограниченный в пространстве и неограниченный по времени существования контроллинг рассматривается как объектная система. Ограниченность модели системы в пространстве определяется конечным объемом, то есть известными пространственными параметрами (количественный или объемный – оценкой системной сложности поставленных задач, качественный – «глубиной» решаемых задач, дополнительное «измерение» – социальным взаимодействием контроллеров и стейкхолдеров при решении поставленных задач). Неограниченность во времени функционирования характеризуется возможностью реализации принципа бухгалтерского учета – допущения непрерывности деятельности экономического субъекта» [196].

Диапазон сложности задач на «концептуальной карте» контроллинга можно соотнести с принятым в экономике делением экономических субъектов по размеру на микропредприятия, малые, средние, крупные, а также мировые корпорации. «Концептуальная карта» контроллинга, по мнению С. Матвеева, «всего лишь схема, на которой обозначены «границы» между «территориями», занимаемыми контроллером и стейкхолдерами» [239].

В качестве характеристики «глубины» контроллинга экономический субъект может быть представлен как совокупность необходимых для его существования и функционирования следующих компонентов: ресурсы и результаты системы, внутренняя среда, взаимодействие с окружающей средой.

Можно утверждать, что «глубина» контроллинга определяется уровнем организационной зрелости и качеством формируемой информации в учетно-аналитической системе экономического субъекта [147, с. 36–37].

В пределах контроллинга принятие управленческих решений нацелено на изменение социальных отношений между контроллером и стейкхолдерами для получения наилучших социальных результатов и достижения стратегических целей экономического субъекта и зависит от подсистем управленческого учета, анализа, внутреннего контроля.

Допущение непрерывности деятельности предполагает, что с момента создания экономического субъекта и до прекращения его деятельности контроллинг будет осуществляться непрерывно в установленном порядке. Экономический субъект будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем с отсутствием намерения и необходимости ликвидации или существенного сокращения деятельности. Особенность допущения непрерывности состоит в том, что его применение оправдывает необходимость формирования показателей в интегрированной отчетности, информирующих пользователей о стратегически достигнутых результатах деятельности, которые пользователи используют для оценки перспектив дальнейшего развития экономического субъекта, что совпадает с точкой зрения Н. М. Калининой [185]. Допущение непрерывности предусматривает зависимость от каких-либо условий, причин, обстоятельств между прошлым и будущим. Однако это не предполагает, что будущее станет повторением прошлого [147, с. 37].

«Под объектом обычно понимается часть внешнего мира, которая существует вне субъекта и не зависит от его сознания и противостоит субъекту в его предметно-практической и познавательной деятельности. Объект имеет пространственно-временные ограничения в контексте процесса, в который он вовлечен»<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Философия : энциклопедический словарь / Под редакцией А. А. Ивина. – Москва : Гардарики. 2004. – 1072 с.



Контроллинг подразумевает, что его системное мышление и все принимаемые решения ориентированы на достижение целевых показателей. В Базовых положениях Международного Объединения Контроллеров (ICV) и Международной Группы Контроллинга (IGC) центральная роль отводится деятельности по сценарному прогнозированию и планированию (международный термин: «calculative practices»), а также контролю и регулированию<sup>8</sup>. При этом учет является неотъемлемым элементом процесса контроллинга. Основным поставщиком информации в современном контроллинге является стратегический управленческий учет, охватывающий все стороны бизнеса, адаптированный к меняющейся стоимости товаров, работ, услуг и новым бизнес-моделям. Кроме стратегического учета, который предусматривает учет на уровне экономического субъекта, используется также оперативный управленческий учет на уровне отдельных функциональных и структурных подразделений в рамках модели контроллинга (рис. 1.2). Как указывает А. В. Глущенко [92], главное внимание уделяется стратегической информации, связанной с внешними по отношению к экономическому субъекту факторами, а также нефинансовой и прочей информации. Следовательно, стратегический управленческий учет предполагает формирование совокупности учетных данных, на основании которых происходит оценка и отбор параметров для характеристики количественного и качественного состояния исследуемых объектов, а также планирование направлений развития в необозримом будущем.

По общему определению, «субъект – это человек или консолидированная группа лиц, противопоставляемые познаваемым или преобразуемым объектам»<sup>9</sup>, занимающий доминирующий статус в их отношениях. В авторской

---

<sup>8</sup> Базовые положения Международного Объединения Контроллеров (ICV) и Международной Группы Контроллинга (IGC). – Режим доступа: <https://www.controllerakademie.de/wp-content/uploads/2016/08/ICV-IGC-Valuepaper-russia.pdf> (дата обращения: 19.08.2018)

<sup>9</sup> Философия : энциклопедический словарь / Под редакцией А. А. Ивина. – Москва : Гардарики. 2004. – 1072 с.

трактовке можно говорить о существовании внешних и внутренних субъектов контроллинга:

- собственники организации (акционеры, учредители) осуществляют контроллинг самостоятельно или косвенно, с помощью независимых экспертов (в том числе внешних консультантов-аудиторов);

- специалисты выполняют специальные контроллинговые функции (контроллеры-аналитики, бухгалтеры, экономисты);

- функциональные и линейные менеджеры выполняют не только традиционные контрольные функции, но и собирают информацию, необходимую для оценки результативности и эффективности отдельных процессов или подразделений как центров ответственности;

- сотрудники экономического субъекта несут ответственность за результаты своей трудовой деятельности и осуществляют сопутствующий контроль и самоконтроль.

Под предметом контроллинга понимают информационно-аналитическое сопровождение деятельности экономического субъекта, включая все его составляющие (деятельностные, структурные, функциональные). Использование информационных систем класса Business Intelligence (BI) обеспечивает достижение главной задачи контроллинга – организации информационно-аналитического обеспечения, ориентированного на перспективу (построение системы непрерывного прогнозирования) [147, с. 38–39]. В настоящее время актуализируется задача определения ключевых показателей в режиме реального времени. Предметная область контроллинга предполагает построение информационно-аналитической модели с позиции аддитивной оценки различных вариантов развития экономического субъекта по учетно-аналитическим блокам. Однако такой подход нарушает принцип эмерджентности построения и требования системного подхода. Согласно рисунку 1.2 модель процесса контроллинга предполагает создание информационного продукта путем использования различных источников информации (ресур-

сов). В этой связи, базируясь на положениях ресурсной концепции развития и теории систем, предлагаем использовать структурную модель.

Анализ результатов исследований в рассматриваемой области показал, что структурная модель системы контроллинга с точки зрения системного анализа, предлагаемая П. В. Лаптевым и И. И. Потаповой, основана по принципу пирамиды Сагатовского. Она предполагает дифференциацию и уточнение целей системы по уровням, каждый из которых содержит определенное число этапов [218, 219]. По мнению самих авторов, предлагаемое в их работе разбиение на шесть подсистем, шесть уровней носит условный характер и является одним из множества вариантов структурного представления системы контроллинга, что является реализацией сценарного подхода [219]. Указанная структурная модель представляет собой «дерево целей», которая связывает элементы к возможностям, средствам и ресурсам. В результате контролинг выступает глобальной целью, достигаемой через компоненты системы.

Автором структурная модель рассматривается как перечень минимально необходимого и достаточного объема информации (ресурсов), причем структурированных в зависимости от выбранного компонента и элемента:

$$SK = \langle P, M, PSK, R \rangle, \quad (1.1)$$

где SK – система контроллинга;

P – объективные потребности заинтересованных сторон;

M – организационный механизм;

PSK – подсистемы контроллинга;

R – информационные ресурсы,  $R \rightarrow \min$ .

Структурно предметную область контроллинга можно рассматривать как сложную систему, которая состоит из подсистем (сложных систем более низкого порядка), управляется и имеет цель своего существования. Поскольку контролинг ориентирован на поддержку процессов принятия решений, то он должен обеспечить адаптацию традиционной системы учета в экономиче-

ском субъекте к информационным потребностям должностных лиц, принимающих решения, т. е. в функции контроллинга входит участие в создании, обработке, проверке и представлении информационного продукта для удовлетворения потребностей заинтересованных сторон.

Миссия контроллинга заключается в обеспечении длительного функционирования экономического субъекта и его структурных единиц. При этом текущий анализ и регулирование плановых и фактических показателей подчинены указанной стратегической задаче. Контроллинг, в силу своей интегрированности, обеспечивает целостный взгляд на деятельность экономического субъекта в различных временных горизонтах и комплексный подход к своевременному выявлению и решению возникающих проблем на протяжении жизненного цикла [147, с. 39–40]. На этапе установления целей определяют атрибутивные и количественные цели экономического субъекта и выделяют критерии, по которым оценивается степень их достижения.

На стадии прогнозирования и планирования цели экономического субъекта превращают в прогнозы и планы, проводится анализ сильных и слабых сторон экономического субъекта, возможностей и опасностей. На основе этого разрабатывают стратегию экономического субъекта, а затем – план. В ходе выполнения плана осуществляют управленческий учет, который отражает всю финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта. Специфика управленческого учета состоит в том, что он ориентирован на информационные потребности руководителей экономического субъекта и подразделений.

Мониторинг – это процесс систематического наблюдения, объяснения и предсказания некоего явления [298]. Мониторинг осуществляется в отношении всей финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, происходит отслеживание протекающих в экономическом субъекте процессов в режиме реального времени; составление оперативных отчетов о результатах работы за короткие промежутки времени; сравнение целевых ре-

зультатов с фактически достигнутыми. На основании такого сравнения делают выводы о сильных и слабых сторонах экономического субъекта, динамике их изменения, а также о тенденциях развития внешних условий, в которых экономическому субъекту приходится работать.

На основании изменения целевых параметров, а также прогноза изменений сильных и слабых сторон самого экономического субъекта корректируется план действий по достижению целей.

На основании всей собранной информации система контроллинга осуществляет контроль. Контроллинг не тождественен контролю. Контроль занимается фиксированием и оценкой уже свершившихся фактов в деятельности экономического субъекта, а контроллинг нацелен на перспективу. В системе контроллинга акценты смещаются с простого фиксирования прошлых фактов в сторону перспективного, опережающего контроля, а также оперативного отслеживания текущих событий.

Все предыдущие элементы системы контроллинга от планирования до мониторинга реализации планов необходимы для обеспечения возможности анализа и оценки планов, результатов и отклонений. На основе анализа выработывают рекомендации для принятия решений. Контроллинг сориентирован на выбор оптимальных решений, т. е. даёт их подготовленные варианты.

В основе цикла регулирования контроллинга лежит следующий процесс: целеполагание – идеальные и реальные цели; планирование – стратегическое и оперативное; сравнение сделанного и намеченного; анализ выявленных «узких мест» деятельности организации, ее экономического роста, анализ отклонений от плана; корректирующие мероприятия. Регулирование направлено на поддержание принятого решения.

Таким образом, система контроллинга состоит из отдельных элементов (подсистем), содействующих и взаимодействующих друг с другом, каждая из которых решает учетные и аналитические задачи по формированию существенной, сопоставимой и полезной информации для заинтересованных сторон.

Современные экономические условия создают новые предпосылки для дальнейшего развития контроллинга не только как части системы управления. Изменения контроллинга должны эволюционировать в направлении повышения децентрализации, самоорганизации, самоконтроля и самоуправления.

В результате проведенного исследования автором сделан вывод о том, что экономические субъекты в России развиваются в отсутствие общепринятой парадигмы контроллинга, слабой скоординированности решений в пространстве, во времени и ресурсах.

Каждый экономический субъект формирует свою частную и уникальную систему контроллинга. Автором выделены три составляющие системы контроллинга:

- философская;
- методологическая;
- институциональная [147, с. 43–64].

***Философия контроллинга.*** Ряд авторов связывают понятие контроллинга с философским аспектом [207, 228, 274]. Контроллинг – это «философия (постулаты, императивы, регулятивы) мышления и поведения руководителей и подчиненных» [274].

Для получения представления о сущности философии контроллинга надлежит разобраться с содержанием самого понятия «философия контроллинга», в котором каждое слово – и «философия», и «контроллинг» – несут смысловую нагрузку. Если в отношении термина «контроллинг» проведено исследование, то во избежание путаницы терминологического аппарата в отношении дефиниции «философия» следует обратиться к использованию словарей.

В энциклопедическом словаре Брокгауза и Ефрона понятие «философия» раскрывается как «свободное исследование основных проблем бытия,

человеческого познания, деятельности и красоты»<sup>10</sup>. В большом энциклопедическом словаре философия рассматривается как «форма общественного сознания, мировоззрение, система идей, взглядов на мир и на место в нем человека»<sup>11</sup>. Согласно новейшему философскому словарю философия – это «особая форма познания мира, вырабатывающая систему знаний о фундаментальных принципах и основах человеческого бытия, о наиболее общих сущностных характеристиках человеческого отношения к природе, обществу и духовной жизни во всех ее основных проявлениях»<sup>12</sup>. В словаре иностранных слов, вошедших в состав русского языка, философия представлена как «учение о физических, нравственных и умственных понятиях в их причинах, сущности и взаимодействиях»<sup>13</sup>.

Наиболее близко к контексту данного исследования подходит определение философии, данное в философской энциклопедии (1970 г.): «...форма общественного сознания, направленная на выработку целостного взгляда на мир и на место человека в нем, исследующая онтологические, гносеологические, аксеологические, эстетические и этические аспекты «субъект-объектных» взаимоотношений»<sup>14</sup>.

Поскольку контроллинг является комплексной системой подготовки объективной и справедливой информации для повышения качества принимаемых решений в области управленческого учета, анализа, внутреннего контроля, то философия будет сводиться к формированию интегрированного мышления, направленного на поиск идеальной бизнес-модели экономического субъекта. Контроллер в процессе реализации сервисной функции регули-

<sup>10</sup> Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона : Том XXXV<sup>A</sup>. Фенолы – Финляндия. – Санкт-Петербург : Семеновская Типолитография (И. А. Ефрона), 1902. – 502 с.

<sup>11</sup> Большой энциклопедический словарь / гл. ред. В. Н. Ярцева – 2-е изд. – Москва: Большая Российская энциклопедия, 1998. – 685 с.

<sup>12</sup> Большой юридический словарь / под ред. А. Я. Сухарева, В. Е. Крутских. – 2-е изд., и доп. – Москва: ИН-ФА-М, 2004. – 704 с. – С. 1083.

<sup>13</sup> Чудинов А. Н. Словарь иностранных слов вошедших в состав русского языка / под ред. А. Н. Чудинова. – СПб. : Издание В. И. Губинского, 1910. – 676 с.

<sup>14</sup> Философская энциклопедия. В пяти томах : Т. 5. / Ред. Колл. : Ф. В. Константинов (гл. ред.) [и др.]. – Москва: Советская энциклопедия, 1970. – 740 с.

рует совместную деятельность подсистем, результат которой составляет проект реального будущего, однако данный проект всегда носит вероятностный характер именно в силу процессов самоорганизации.

Фокус изучения философии контроллинга направлен на процессы воздействия управляющим объектом на управляемый субъект при постоянном влиянии изменений внешней среды, поскольку в последнее время резко возросла взаимозависимость всех участников нелинейных социально-экономических процессов [68, 164, 234].

В настоящее время философия контроллинга подлежит переосмыслению в ракурсе соотношения определенности и неопределенности (порядка и хаоса) [259], чтобы можно было создать модель контроллинга, адекватную происходящим трансформациям в экономике. Благодаря профессионалам (индивидам) экономические субъекты способны быстро изменяться в ответ на требования внешней среды, сохранять устойчивость и управляемость в условиях нестабильности параметров, временных ограничений и при недостатке других видов ресурсов [159].

Ассоциативно контроллинг можно связать с управляющей системой – контроллером – в транспортно-информационных системах волнового типа. Знание законов турбулентной логики позволяет определить не одну единственную траекторию развития системы, а векторное поле наиболее вероятных (устойчивых) волнообразных изменений. В этой логике без субъекта процесс развития системы не является до конца определенным (завершенным) [199].

В данных обстоятельствах контроллинг является механизмом в процессе принятия решений по дальнейшему развитию экономического субъекта. Исходя из синергетических позиций, контроллер обеспечивает выбор из числа возможных исходов бифуркационного события или процесса того, который приведет к наиболее устойчивому состоянию системы [36].



В соответствии с терминологией М. А. Басина [36] механизм управления бифуркационными процессами (контроллинг) соответствует триаде системы, представленной на рисунке 1.3.



Рисунок 1.3 – Внутренняя системная триада элементов контроллинга

**Организационный механизм.** Основная «цель» контроллинга – это подготовка объективной и справедливой информации о бифуркационных событиях с оценкой вероятности возможных результатов деятельности (способность прогнозирования будущего, исходя из поставленной цели и информации, которая была накоплена в прошлом). Любое воздействие (скорость изменений) внешней и внутренней среды приводит к «возмущению» параметров системы и инвариантности событий, что требует разработки методов, способов и приемов контроллинга.

**Информационные ресурсы.** Для достижения цели контроллинга необходимо получение информации из источников об изменениях, происходящих во внутренней и внешней среде.

**Накопители памяти.** Специальные подсистемы воспроизводства ранее выработанной информации [186], а также своевременного ее использования для цели контроллинга.

Ни одна система не может обойтись без участия человека. Особого внимания заслуживает семантическое свойство системной триады, которое заключается в том, что источником этой закономерности является способность человека мыслить одновременно и понятиями, и образами, и символами (рис. 1.2).

Философия контроллинга создает возможность обобщения и осмысления частнонаучного познания различных аспектов феномена контроллинга. Контроллер как главное действующее лицо контроллинга мыслится как личность самостоятельная, творческая.

Человек познает мир в чувствах, мыслях, языке, поступках. Каждой сфере познания соответствует определенный процесс (рис. 1.4). Вопрос о проблематичности познания, исходя из практической направленности контроллинга, существенно смягчается (поскольку имеет место рациональное познание), т. к. контроллер в философских размышлениях сближается со своим окружением, он находится с ним в органической взаимосвязи. В ней проявляется особая способность контроллера сформировать на базе системно-организованных нейрофизиологических процессов символические образы того, что ему доступно [186].

Основными формами рационального познания являются понятие, суждение, умозаключение. В свете данного исследования и контексте философии контроллинга из всестороннего познания целесообразно выделить профессиональное суждение.

Исходя из того, что «суждение есть представление единства сознания различных представлений или представление об их отношении, поскольку они образуют понятие» [187, с. 204], а значение слова «профессиональный» употребляется для выражения требований, отвечающих определенной области деятельности, можно констатировать, что профессиональное суждение – это компетентное мнение специалиста, которое выражается к конкретному предмету.

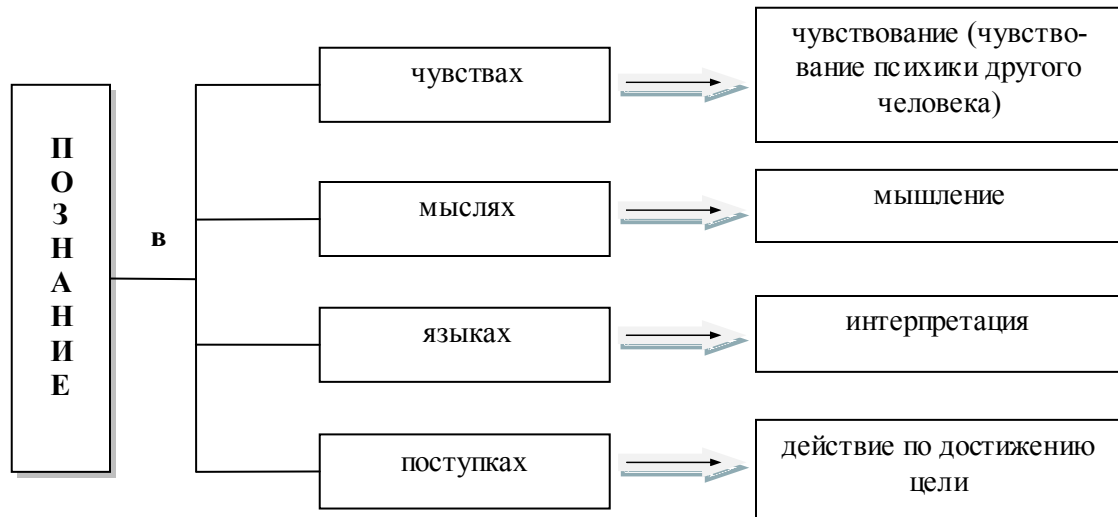


Рисунок 1.4 – Сферы познания в контексте философии контроллинга

Директором Центра по учету и обеспечению исследований в университете Нового Южного Уэльса, профессором К. Тротманом и его коллегами уделяется большое внимание проблематике формирования профессиональных суждений и принятия решений, определяя ее «...важнейшей парадигмой исследований» [386, с. 282].

В настоящее время в научных трудах отечественных ученых много говорится о профессиональном суждении бухгалтера и аудитора. В нормативном законодательстве по бухгалтерскому учету первое о профессиональном суждении нашло отражение в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [11]. В концепции утверждается, что при определении содержания процесса подготовки и повышения квалификации кадров должно быть обращено особое внимание на выработку навыков при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита [11].

Применение термина «профессиональное суждение» актуально и относительно системы контроллинга. Определенное существенное воздействие на деятельность экономических субъектов в среде внутрифирменных институ-

тов, к которой можно отнести контроллинг, оказывает система принятия решений в области управленческого учета, анализа и внутреннего контроля. Контроллер несет персональную ответственность за рекомендации и результаты решений, которые принимают бухгалтеры, аналитики и специалисты по внутреннему контролю и риску. Поэтому важным шагом в развитии системы контроллинга является использование профессионального суждения.

Термин «профессиональное суждение» в современной литературе имеет различные определения.

Как указывает Н. В. Генералова и Л. З. Шнейдман, профессиональное суждение рассматривается как «мнение, заключение, являющееся основанием для принятия решения в условиях неопределенности и базирующееся на знаниях, опыте и квалификации соответствующих специалистов» [90, с. 55].

Е. М. Гутцайт в своем понятии акцентирует внимание на опыте субъекта, определяя «профессиональное суждение» как обобщение представлений о доказательстве в точных науках на случай, когда приходится привлекать и интуицию, но эта интуиция не основывается на чистой догадке, а подкрепляется опытом и информацией в рассматриваемых вопросах [103].

А. А. Шапошников и Т. В. Сеницына под профессиональным суждением понимают мнение, заключение определенного лица, являющееся основанием для принятия им решения в условиях неопределенности [334].

Профессиональное суждение в контроллинге – это связующая категория, отражающая профессиональную форму мышления, состоящую из посыла, заключения и вывода, по всем имеющимся объективным факторам, которые способны повлиять на принятие решения в условиях неопределенности.

Профессиональное суждение в рамках принятия конкретного решения должно обладать двумя свойствами:

– снижать информационную энтропию (исключать вариативность в ключевых показателях эффективности);

– представлять ценность для моделирования будущих событий экономического субъекта, исходя из цели развития (информации о возможном будущем).

Профессиональное суждение должно опираться на этические нормы, мораль долга, которые призваны определять возможность достижения определенных целей. «Наиболее прочная опора нравственности, единственный истинный источник категорического императива – долг. Только долг, а не какой-либо иной мотив (склонность и пр.) придает поступку моральный характер» [101, с. 147].

Рассматривая контроллинг с позиции философии, можно утверждать, что использование профессионального суждения в системе контроллинга экономического субъекта базируется на включении в процесс подготовки решений интеллектуального человеческого капитала, носителями которого являются контроллеры (обладатели «феноменальных» компетенций) [147, с. 50–51]. Профессиональное суждение контроллера позволяет своевременно выявлять проблемы и тенденции развития, разрабатывать качественные варианты решения актуальных проблем и сопровождать их до стадии реализации в экономическом субъекте.

*Методологическая* составляющая системы контроллинга предполагает раскрытие целей, задач, функций и инструментов ее структурных элементов.

В научной специальной литературе также нет единого мнения о целях, задачах и функциях контроллинга [190, 207, 274, 332 и др.].

1. Цели контроллинга. Контроллинг является сервисной системой менеджмента. При этом цель менеджмента заключается в постоянном поиске наиболее эффективных способов, форм и инструментов воздействия субъекта на объект управления в организации [274]. Следовательно, при обеспечении сервисного обслуживания менеджмента целью контроллинга будет являться выработка предложений (акт выбора) способов и средств (технологии) решения проблем.

Некоторые авторы, такие как А. М. Карминский, С. Г. Фалько, А. А. Жевага и Н. Ю. Иванова, определяют цели контроллинга как направление деятельности, которое вытекает непосредственно из целей организации и могут выражаться в экономических терминах. Например, в достижении определенного уровня прибыли, рентабельности или производительности организации при заданном уровне ликвидности [207].

На соответствие целей контроллинга целям экономического субъекта указывает Н. Чернер: «Основная цель контроллинга – ориентировать процесс управления предприятием на достижение поставленных целей. Как правило, цели предприятия образуют «дерево целей», и для каждого уровня «дерева целей» формируется своя цель» [332].

А. М. Карминский в своем исследовании выделяет цели стратегического и оперативного контроллинга. Цель стратегического контроллинга – это обеспечение последовательного развития и выживаемости предприятий, отслеживание намеченных целей развития и достижение устойчивого долгосрочного преимущества перед конкурентами. Главная цель оперативного контроллинга – создание эффективной системы для достижения текущих целей предприятий путем оптимизации соотношения «затраты – прибыль» [190].

Поскольку в контроллинге различают стратегическую и оперативную области решений, то для каждой из этих областей преследуются различные цели, где информация будет накапливаться в подсистемах стратегического и оперативного управленческого учета. Цели в экономических субъектах устанавливаются в соответствии с методикой SMART. Эта методика задает обусловленные правила формулирования и постановки стратегических и оперативных целей экономического субъекта. Большинство авторов считают, что цели контроллинга сосредоточены на целях экономического субъекта.

Контроллинг обеспечивает информацией, необходимой для оценки степени достижения соответствующих стратегических целей экономического

субъекта через систему показателей. Целью стратегического контроллинга является обеспечение поддержания динамического роста, устойчивого развития бизнеса, его экологического нейтралитета и стратегической конкурентоспособности в условиях турбулентной внешней среды.

Цель оперативного контроллинга состоит в обеспечении устойчивости и эффективности деятельности экономического субъекта. Текущие цели относятся к области функциональных подразделений и различны для каждого конкретного экономического субъекта. Многие авторы связывают цель оперативного контроллинга с оптимизацией соотношения затраты – прибыль (достижение определенного уровня прибыли, рентабельности или производительности экономического субъекта).

В новых условиях деятельность экономических субъектов ориентирована на приращение ценности для различных стейкхолдеров, «существует лишь одно правомерное обоснование цели бизнеса: создание удовлетворенного клиента» [111, с. 133]. При этом основной целью экономического субъекта будет являться получение прибыли, т. к. при ее отсутствии деятельность организации будет убыточной. Если бизнес будет приносить прибыль, то все заинтересованные лица будут иметь вероятность удовлетворить интересы в отношении деятельности экономического субъекта. Прибыль является первичной целью экономического субъекта и непременным условием удовлетворения потребностей всех участников бизнеса [1]. В соответствии с их интересами могут существовать различные подходы по сбалансированности целей при условии достижения прибыльности. В соответствии с современными концепциями общества цели экономического субъекта могут изменяться на протяжении жизненного цикла (завоевание доли рынка, устранение конкурентов, снижение выбросов в окружающую среду, социальные цели и т. д.), тогда контроллинг нацеливает усилия экономического субъекта в направлении этих целей. Однако конечная цель получения прибыли будет неизменной.

Следовательно, цель контроллинга коррелирует с целями экономического субъекта при неизменном условии получения прибыли и успешного развития.

2. Задачи и функции. Относительно содержания задач и функций контроллинга в теории контроллинга существуют разные научные позиции.

Некоторые авторы [208, 267, 307, 323] в качестве задач контроллинга признают управленческие функции (планирование, учет, контроль, регулирование и др.).

В соответствии с современной версией толкового словаря русского языка В. И. Даля: «Задача – все, что задано или что задается: вопрос для решения»<sup>15</sup>. Следовательно, задачи формируют способы достижения целей (подцелей), которые в свою очередь по временному фактору подразделяются на стратегические и оперативные.

А. Н. Петров основными задачами контроллинга в экономическом субъекте считает:

- ориентация на эффективное функционирование и развитие предприятия в долгосрочной перспективе;
- формирование организационной структуры управления предприятием, ориентированной на достижение стратегических и тактических целей;
- создание информационного обеспечения, адекватного задачам и функциям управленческой деятельности в рамках предприятия [299, 318].

Группой авторов – А. М. Карминский, С. Г. Фалько, А. А. Жевага, Н. Ю. Иванова – задачи контроллинга классифицированы по различным функциональным областям менеджмента (учет, планирование, контроль и регулирование, информационно-аналитическое обеспечение, анализ, специальные функции) [207]. Н. Г. Данилочкина выделяет практически тот же перечень

---

<sup>15</sup> Даль В. И. Толковый словарь русского языка. Современная версия / В. И. Даль. – Москва : Эксмо, 2002. – 736 с. – С. 253.



задач, но по основным направлениям контроллинга (учет, планирование, контроль, информационно-аналитическое обеспечение, анализ) [107].

В рамках настоящего исследования представления о содержании задач оперативного и стратегического контроллинга были объединены, обобщены и сопоставлены с инструментами (приложение Б).

При этом составляющие системы контроллинга как совокупность целого, интегрируя и взаимодействуя друг с другом, осуществляют определённые функции в направлении поставленных целей.

Конкурентоспособные компании имеют мощные службы контроллинга. Это подтверждается результатами анализа внутрикорпоративных стандартов в области информационно-аналитического обеспечения и применения аналитического инструментария. Анализ практики показывает, что внедрение контроллинга обеспечивает реализацию всех функций менеджмента, а также учета, анализа и контроля [84, 116, 281].

Функции контроллинга в экономическом субъекте осуществляются в соответствии с целями организации, которые зависят от различных факторов. Например, требований собственников, деятельности конкурентов, факторов внешней и внутренней среды. Следует отметить, что среди специалистов, занимающихся проблемами контроллинга, отсутствует однозначное мнение в отношении функций контроллинга.

В. Б. Ивашкевич выделяет три основные функции контроллинга: информационную, контрольную, управления [172].

В. В. Ермоленко и Д. В. Ланская определяют контроллинг как интегральную (составную или сложную) функцию управления, которая включает:

- структурно-содержательные функции: анализ (исследование), учет (контроль), планирование, регулирование, координацию;
- процессуально-содержательные функции: анализ ситуации, постановку проблем и выработку вариантов их решения, а также формулирование критериев рационального решения [116].

Отдельные авторы считают, что функции контроллинга определяются поставленными перед экономическим субъектом целями и включают те виды управленческой деятельности, которые обеспечивают достижение этих целей. К ним относятся: поддержка процесса планирования; учет для целей управления; контроль за реализацией планов, в том числе выявление и анализ отклонений; оценка протекающих процессов и представление отчетности руководству; выработка рекомендаций по возможным решениям и оценка последствий их реализации [207].

М. А. Вахрушина говорит о взаимосвязи функций контроллинга и управленческого учета. С точки зрения автора, находясь на пересечении учета, информационного обеспечения, контроля и координации предпринимательской деятельности, как контроллинг, так и управленческий учет занимают особое место в управлении предприятием: они связывают воедино все эти функции, интегрируют и координируют их, причем не подменяют собой управления предприятием, а лишь переводят его на качественно новый уровень [83].

В настоящее время в отечественной и международной практике все больше проявляется сервисная функция контроллинга, т. к. контроллеры все чаще стали выступать в роли внутренних советников руководства по стратегическим целям и задачам деятельности экономического субъекта.

Исследование функций контроллинга показывает, что наиболее часто встречающиеся функции в научной литературе – это планирование, контроль и учетно-аналитическое обеспечение. Автором сделан вывод о том, что функции контроллинга следует рассматривать в контурах стратегического и оперативного контроллинга, т. к. каждый из этих типов контроллинга имеет свои цели, методы и инструменты для их достижения. Стратегический контроллинг ориентирован на создание стоимости и возможности достижения стратегических целей, а оперативный – на обеспечение устойчивости и результативности.

3. Методический инструментарий. Ориентация на краткосрочные цели определяет следующие финансовые показатели для оперативного контроллинга: прибыль, рентабельность, ликвидность, производительность и пр. Методический инструментарий оперативного контроллинга включает GAP-анализ (анализ отклонений), портфолио-анализ (анализ распределения деятельности экономических субъектов по отдельным стратегиям относительно продуктов и рынков), CVP-анализ (анализ соотношения «затраты-объем-прибыль»), ABC-анализ (анализ групп подразделений в зависимости от вклада в доход), планирование потребности в материалах, анализ финансового положения, статические и динамические методы инвестиционных расчетов, функционально-стоимостный анализ [190].

Выстроенный на теории ограничений (Theory of Constraints, TOC) управленческий учет, как сравнительно новый способ отображения предшествующих концепций учета [147, с. 215–220], можно рассматривать в качестве информационно-методического обеспечения контроллинга для принятия стратегических и оперативных решений (приложение В).

Распространенными инструментами контроллинга затрат выступают: директ-костинг, таргет-костинг, функционально-стоимостный расчет затрат (метод ABC) (приложение Г), кайзен-костинг, бенчмаркинг, расчет жизненного цикла продукции, CVP-анализ, стандарт-костинг, абсорбшен-костинг, система JIT (just-in-time), кост-киллинг.

Система контроллинга содействует стратегическому планированию (Strategic Planning), формируя необходимый для планирования аналитический инструментарий (ситуационный анализ, SWOT-анализ, GAP-анализ (стратегические разрывы), Make or Buy-анализ (собственное производство-поставки со стороны), анализ логистических цепей, портфельный анализ, анализ конкуренции, сценарный анализ, анализ потенциала и пр.).

Исследования литературных источников и существующей практики отечественных и зарубежных экономических субъектов позволили обобщить

методологическую составляющую оперативного и стратегического контроллинга по выделенным функциям планирования, учета и отчетности, анализа, контроля, консалтинга (приложение Б).

При определении институциональной составляющей контроллинга возникает необходимость в междисциплинарном подходе.

Организация, являясь устойчивой системой отношений между субъектами, выполняющими различные функции в процессе достижения общей цели, связывает воедино различные институты и институты, устанавливая координационные и субординационные связи [176]. Институт рассматривается в «качестве базовой категории институционализма как социальная форма закрепления за субъектами общественно необходимых функций в рамках общественного разделения труда» [176]. Категорию «институт» К. Маркс представлял «не только как производительные функции людей, но и как субъектов коллективного действия» [238]. Анализ источников показал, что наиболее полно понятие «институт» раскрыто в неинституциональной экономической теории Д. Норта: «Институты – это «правила игры» в обществе, или, выражаясь более формально, созданные человеком ограничительные рамки, которые организуют взаимоотношения между людьми (политические, экономические и социальные). Они включают неформальные ограничения (санкции, табу, обычаи, традиции и нормы поведения) и формальные правила (конституции, законы, права собственности), а также механизмы, обеспечивающие их выполнение» [253]. Рассматривая контроллинг как институт, координирующий деятельность людей [62, 67, 307], согласимся с мнением Д. В. Реута, что «создание института контроллинга есть естественное распространение тренда специализации, позволяющее производственным отношениям выйти на принципиально новый уровень, соответствующий современному уровню развития производительных сил» [282].

Основываясь на институциональной концепции Д. Норта [253], контроллинг следует рассматривать как социальный институт, который должен

принимать во внимание воздействие своих решений на более крупную социальную систему, а также вносить определенный позитивный вклад в решение социальных проблем в целом [147, с. 60].

Сфера функционирования института определяется его масштабностью (рынки, фирмы, домашние хозяйства, государство, экономика, политика, идеология и т. д.). В институциональной экономике также существует размерность, на что и указывает А. Аузан: «Институциональная экономика способна видеть и вещи очень мелкие. Иногда ее называют наноэкономикой, или микроэкономикой, поскольку те явления, перед которыми до сих пор экономическая теория останавливалась, не исследуя, что внутри «черных ящиков», институциональная экономика начинает исследовать» [19, с. 6]. Исходя из уровневой структуры разделов институциональной экономики [317], систему контроллинга следует отнести к институциональной микроэкономике. На данном уровне осуществляется институциональное взаимодействие эндогенных составляющих внутренней среды экономического субъекта на уровне функций, связей и отношений структурных подразделений, процессов дифференциации – интеграции агентов в пределах профессиональных групп с локальными субкультурами. Следовательно, контроллинг является локально-организационным институтом, структурирующим взаимодействия, делающим возможным проведение сделки между экономическими субъектами, снижающим степень неопределенности и рисков, а также приспособляющимся к требованиям внешних институциональных условий [147, с. 60]. Научная позиция автора получила развитие в работах [62, 123, 124, 130 и др.]

Институционализация контроллинга связана с заменой ситуационного и экспериментального поведения на предсказуемое, которое ожидается, моделируется, регулируется и выполняется в рамках некой социальной роли.

В крупных компаниях принятие решений собственником не обходится без участия системы контроллинга. Самостоятельная институциональная структура контроллинга – это упорядоченный набор правил, которые обра-

зуют матрицы экономического поведения, определяют ограничения для подразделений, создаваемых в контуре данной системы координации деятельности. Следует подчеркнуть, что институционализация контроллинга «плотно связана с социальной ответственностью через проблемы легитимности и легитимизации бизнеса» [362, с. 1464]. Следовательно, контроллинг как функционально обособленное подразделение обеспечивает принятие и реализацию решений по развитию и эффективному использованию ресурсами экономических субъектов на оперативном и стратегическом уровнях. Он должен соответствовать не только требованиям действующего законодательства, но и представлениям, предписаниям, пожеланиям и ожиданиям разных социальных групп (заинтересованных сторон). Тогда предметом институционального контроллинга будут являться функциональные экономические отношения персонала организации и других сторон, которые обеспечиваются закреплением различных функций с помощью внутренних нормативных комплексов – норм, правил, регламентов, стандартов, инструкций, распоряжков и т. д.

Институциональные отношения плотно коррелируются с организационными, т. к. действие институтов обусловлено структурной реализацией определенных ими функций и удовлетворением совместных интересов их агентов. Функционирование института контроллинга относится «к любому виду экономической деятельности, к любому звену в производственных отношениях» [15, с. 307].

В контроллинге организационно-управленческие отношения – это комплекс взаимосвязей и взаимозависимостей между управляющей и управляемой подсистемами в части согласования и координации их деятельности [147, с. 61–62; 246].

Основные подходы к институциональному проектированию контроллинга (систем различных масштабов) экономического субъекта в настоящее время определяют создание самостоятельной системы как в среднем и крупном бизнесе России, так и в международных фирмах.

Опираясь на институциональную теорию, автором предложена модель института контроллинга, представляющая пространство связей по уровням управления в институциональной среде (рис. 1.5).



Рисунок 1.5 – Структура института контроллинга

Высший уровень управления – стратегический, которому соответствует стратегический контроллинг организации. На управленческие решения на данном уровне оказывают воздействие условия социально-экономической среды. Средним является институциональный уровень и соответствующий ему функциональный контроллинг организации. На принятие решений на этом уровне оказывают воздействие как решения, принятые на уровне стратегического контроллинга, так и на уровне контроллинга оперативного, соответствующего низшему, линейному уровню, на который оказывают воздействие конкретные условия информационного правового поля.

Сейчас активно развивается эволюционно-институциональная теория [195]. В соответствии с ней стратегический контроллинг обслуживает менеджеров высшего звена руководства кластерного уровня (производственного комплекса) и уровня сферы бизнеса (корпоративного уровня). Важным носителем фундаментальных конкурентных преимуществ корпорации оказывается не столько труд как социальное явление, сколько отдельный человек или группа людей, которые владеют специфическим знанием (рис. 1.2). В современных условиях выигрывают те компании, на чьей стороне лучшие создатели стратегий и их лучшие исполнители [195].

Контроллинг в состоянии выполнять функцию координации решений внутри каждой и между всеми управленческими функциями. Функции предназначены для накопления знаний, в то время как процессные команды несут ответственность за создание ценности для клиентов [364]. Их реализация невозможна без интеллектуального человеческого капитала. Эвентуально и реально каждый контроллер является агентом многих институций, рационально осуществляя их в своих действиях, достигает максимального удовлетворения своих потребностей, выступая при этом представителем соответствующего институционального субъекта (контроллинга как системы управления).

В этом случае «реальная» власть на предприятии переходит ко всем лицам, являющимся носителями этих способностей и информации.

Следовательно, основополагающее значение имеет выбор определенных институций, а содержание политики, планов дальнейшей работы, стандартов и программ развития определяется спецификой набора данных институций. Ключевой функцией процесса контроллинга является конвергенция в деятельности и состоянии всех экономических систем с точки зрения внутренней согласованности содержания.

Оперативный контроллинг обслуживает линейный уровень, отвечающий за непосредственное управление работниками – сотрудниками компании



(директивные указания), занимающими исполнительские должности производственных, обеспечивающих и обслуживающих подразделений.

Каждый бизнес-процесс можно представить как логически обоснованные потоки действий и операций в пределах реализуемых субструктурами (структурными подразделениями) экономического субъекта функций (институций), а сами компании в такой проекции – «это комбинации отдельных видов деятельности, выступающие в качестве источника получения конкурентного преимущества» [269, с. 149].

Уровни стратегического, функционального и оперативного контроллинга имеют жесткую систему рациональных связей и взаимно дополняют друг друга.

Исследования показали, что, начиная с 1990-х годов прошлого столетия, активно внедряются в практическую деятельность комплексные автоматизированные учетные системы, которые становятся жизненно важным фактором для дальнейшего развития экономического субъекта, расширяя возможности планирования, учета, анализа и контроля, принимая все больше интегрированную форму. Происходит переход от функционального подхода к процессному. Контроллинг как инструмент управления экономическими субъектами в условиях рыночной среды следует рассматривать как непрерывный процесс принятия управленческих решений, который должен формироваться на базе развивающейся и усложняющейся учетно-аналитической системы, что позволило разработать модель процесса контроллинга.

В соответствии с системной парадигмой автором сделан вывод о том, что контроллинг можно отнести к числу экономических систем. Ограниченный в пространстве и неограниченный по времени существования контроллинг рассматривается как объектная система. В качестве характеристики «глубины» контроллинга экономический субъект может быть представлен как совокупность необходимых для его существования и функционирования следующих компонентов: ресурсы и результаты системы, внутренняя среда,

взаимодействие с окружающей средой. Можно утверждать, что «глубина» контроллинга определяется уровнем организационной зрелости, который оказывает влияние на скорость и качество формируемой информации в учетно-аналитической системе экономического субъекта.

В пределах контроллинга принятие управленческих решений нацелено на изменение социальных отношений между контроллером и стейкхолдерами для получения наилучших социальных результатов и достижения стратегических целей экономического субъекта и зависит от подсистем управленческого учета, анализа, внутреннего контроля.

Следовательно, стратегический управленческий учет предполагает формирование совокупности учетных данных, на основании которых происходит оценка и отбор параметров для характеристики количественного и качественного состояния исследуемых объектов, а также планирование направлений развития в необозримом будущем.

Выделены внешние и внутренние субъекты контроллинга в зависимости от выполняемых функций.

Предметная область контроллинга предполагает построение информационно-аналитической модели с позиции аддитивной оценки различных вариантов развития экономического субъекта по учетно-аналитическим блокам. Однако такой подход нарушает принцип эмерджентности построения и требования системного подхода. Модель процесса контроллинга предполагает создание информационного продукта путем использования различных источников информации (ресурсов). В этой связи, базируясь на положениях ресурсной концепции развития и теории систем, предлагаем использовать структурную модель.

Структурно предметную область контроллинга можно рассматривать как сложную систему, которая состоит из подсистем (сложных систем более низкого порядка), управляется и имеет цель своего существования. Поскольку контроллинг ориентирован на поддержку процессов принятия решений, то

он должен обеспечить адаптацию традиционной системы учета в экономическом субъекте к информационным потребностям должностных лиц, принимающих решения, т. е. в функции контроллинга входит участие в создании, обработке, проверке и представлении информационного продукта для удовлетворения потребностей заинтересованных сторон.

Контроллинг, в силу своей интегрированности, обеспечивает комплексное представление о деятельности экономического субъекта в различных временных горизонтах и комплексный подход к своевременному выявлению и решению возникающих проблем на протяжении жизненного цикла. Выделены отдельные элементы (подсистемы) контроллинга, содействующие и взаимодействующие друг с другом, каждая из которых решает учетные и аналитические задачи по формированию существенной, сопоставимой и полезной информации для заинтересованных сторон.

Автором выделены философская, методологическая и институциональная составляющие системы контроллинга.

Поскольку контроллинг является комплексной системой подготовки объективной и справедливой информации для повышения качества принимаемых решений в области управленческого учета, анализа и внутреннего контроля, то философия будет сводиться к формированию интегрированного мышления, направленного на поиск идеальной бизнес-модели экономического субъекта.

В настоящее время в отечественной и международной практике все больше проявляется сервисная функция контроллинга, т. к. контроллеры все чаще стали выступать в роли внутренних советников руководства по стратегическим целям и задачам деятельности экономического субъекта. В методологической составляющей контроллер в процессе реализации сервисной функции регулирует совместную деятельность подсистем, результат которой составляет проект реального будущего. Однако данный проект всегда носит вероятностный характер именно в силу процессов самоорганизации. Профес-

сиональное суждение в контроллинге – это связующая категория, отражающая профессиональную форму мышления, состоящую из посылок, заключения и вывода по всем имеющимся объективным факторам, которые способны повлиять на принятие решения в условиях неопределенности.

Профессиональное суждение в рамках принятия конкретного решения должно обладать двумя свойствами:

- снижать информационную энтропию (исключать вариативность в ключевых показателях эффективности);
- представлять ценность для моделирования будущих событий экономического субъекта, исходя из цели развития (информации о возможном будущем).

Контроллинг обеспечивает информацией, необходимой для оценки степени достижения соответствующих стратегических и оперативных целей экономического субъекта через систему показателей. Целью стратегического контроллинга является обеспечение поддержания динамического роста, устойчивого развития бизнеса, его экологического нейтралитета, стратегической конкурентоспособности в условиях турбулентной внешней среды.

Цель оперативного контроллинга состоит в обеспечении устойчивости и эффективности деятельности экономического субъекта. Текущие цели относятся к области функциональных подразделений и различны для каждого конкретного экономического субъекта. Многие авторы связывают цель оперативного контроллинга с оптимизацией соотношения затраты – прибыль (достижение определенного уровня прибыли, рентабельности или производительности экономического субъекта).

Обобщена методологическая составляющая оперативного и стратегического контроллинга по выделенным функциям планирования, учета и отчетности, анализа, контроля, консалтинга.

Исследование функций контроллинга показывает, что наиболее часто встречающиеся функции в научной литературе – это планирование, контроль

и учетно-аналитическое обеспечение. Автором сделан вывод о том, что функции контроллинга следует рассматривать в контурах стратегического и оперативного контроллинга, т. к. каждый из этих типов контроллинга имеет свои цели, методы и инструменты для их достижения. Стратегический контроллинг ориентирован на создание стоимости и возможности достижения стратегических целей, а оперативный – на обеспечение устойчивости и результативности.

Опираясь на институциональную теорию, автором предложена модель института контроллинга, представляющая пространство связей по уровням управления в институциональной среде. Высший уровень управления – стратегический, которому соответствует стратегический контроллинг организации. На управленческие решения на данном уровне оказывают воздействие условия социально-экономической среды. Средним является институциональный уровень и соответствующий ему функциональный контроллинг организации. На принятие решений на этом уровне оказывают воздействие как решения, принятые на уровне стратегического контроллинга, так и на уровне контроллинга оперативного, соответствующего низшему, линейному уровню, на который оказывают воздействие конкретные условия информационного правового поля.

Уровни стратегического, функционального и оперативного контроллинга имеют жесткую систему рациональных связей и взаимно дополняют друг друга. Каждый бизнес-процесс можно представить как логически обоснованные потоки действий и операций в пределах структурных подразделений экономического субъекта выполняемых ими функций (институций), а сами корпорации в такой проекции – «это комбинации отдельных видов деятельности, выступающие в качестве источника получения конкурентного преимущества».

Таким образом, научное осмысление институциональной составляющей контроллинга позволяет раскрыть теоретический компонент институционализма в теории контроллинга.

### **1.3. Методологические принципы контроллинга, реализующие системный подход**

С позиции системного и институционального подходов контроллинг представляет самостоятельную структуру, существующую внутри экономического субъекта и состоящую из самостоятельных компонентов. Каждый из них имеет свое предназначение и самостоятельное существование, но вместе они составляют невидимую основу, дающую в правильном учетно-аналитическом обеспечении принятие решений. При этом планирование, учет, анализ и внутренний контроль, являются не только составными частями контроллинга, но и инструментальными областями через реализацию организационного механизма. Функция контроллинга на предприятии реализуется на основе информации, полученной из этих областей, и механизма, объединяя в единую самоуправляемую систему. Как указывалось в п. 1.2, должны быть четко определены стратегические и тактические цели предприятия, основные принципы и способы их реализации.

Цель любого предприятия – это повышение собственной конкурентоспособности; именно контроллинг в рамках выстроенной на предприятии стратегии определяет путь, который нужно пройти предприятию к намеченной цели.

Контроллинг не только необходим для достижения стратегических целей, но и для выполнения важной функции по учетно-аналитическому обеспечению текущих процессов организации: оперативные цели контроллинга заключаются в оптимизации затрат, управлении прибылью и своевременном принятии соответствующих решений. Анализ действующей практики пока-

зал, что большинство текущих решений принимается исходя из условий ограниченности ресурсов, а не из поставленных задач, как указывалось в работе [218]. Поэтому стратегический и оперативный контроллинг являются необходимыми инструментами, обеспечивающими обоснованные решения как в рамках текущей деятельности организации, так и в сфере перспективного планирования, что является важным фактором повышения эффективности.

Применение контроллинга и всех его элементов на предприятиях обеспечивает оперативный контроль затрат в корреляции с качеством технологических процессов и своевременным определением отклонений и причин, их вызвавших. Это позволяет оптимизировать ресурсы и повысить конкурентоспособность предприятия.

В современном мире, характеризующемся ограниченностью финансовых ресурсов, экономическими санкциями и нестабильностью отрасли и спроса в целом, хозяйствующие субъекты, для того чтобы остаться на рынке и иметь возможность для дальнейшего развития, должны преуспеть в выявлении внутренних резервов. Внутренние резервы предприятия раскрываются только при качественно построенном учете, целенаправленном планировании, интеграции предприятия в окружающую среду и высокоэффективных мероприятиях в области контроля. Применяемые методы принятия решений предприятиями по ряду внешних факторов не позволяют достичь желаемых результатов; внутренние противоречия и расхождения в принципах деятельности руководителей различного уровня и стейкхолдеров являются определяющей для этого причиной. Внедрение контроллинга обеспечит повышение эффективности управления предприятием на основе:

- повышения качества и сбалансированности принимаемых решений на базе сформированной учетно-аналитической информации;
- формирование системы учетных данных для аналитической работы;
- оценки бизнес-процессов и функциональных единиц.

Все это окажет влияние на показатели эффективности деятельности и долговременной устойчивости предприятия.

Контроллинг отводится важное место в обеспечении эффективной деятельности внутрихозяйственных подразделений. В частности, ему отводится большая роль в таких сферах деятельности организации, как:

- формирование договорной политики и андеррайтинг;
- разработка системы производственного планирования;
- ведение контроля за выполнением принятых обязательств;
- внутрихозяйственное ценообразование;
- координация и анализ.

Следует рассмотреть наиболее значимые методологические принципы экономической науки, а также принципы экономической методологии для систематизации установок и устойчивых взаимосвязей контроллинга.

Роль методологии применительно к экономической науке, как утверждает Я. С. Ядгаров, «заключается в выявлении методов изучения хозяйственной жизни и экономических явлений и, соответственно, средств (инструментов) и путей (приемов) достижения знаний в этой области с целью реального освещения механизма функционирования и дальнейшего развития той или иной экономической системы с учетом присущих ей категорий и законов» [348].

В. В. Никитаев считает, что «методология ... всегда есть методология чего-то, методология частная или сервиллистская, т.е. обслуживающая другую область знаний» [248].

О. Д. Третьякова дает следующее определение методологии: «методология – это система элементов, составляющих теоретическую основу и инструментарий исследования в той или иной области, а также система способов практического воздействия на мыслимую или реально существующую действительность» [303].



Следовательно, методологию можно определить как комплекс ранее установленных условий относительно процесса научного познания, положенных в основу изучения и являющихся базой для формирования общего методологического подхода в выбранной предметной области.

Следует отметить, что «адекватность» методологии предполагает получение знаний определенного уровня и качества, а не просто новых научных сведений.

В. П. Котенко считает, что «методологию интересует знание как результат, необходимое условие, предпосылка и средство различных форм и видов научной деятельности» [212].

Вместе с тем существуют присущие любой методологии элементы, образующую ее структуру. Общенаучное понимание методологии раскрывает ее структурные элементы, которыми признаются основные категории и принципы, логика и методы, реализуемые посредством конкретного методологического подхода. О. Д. Третьякова считает, что «составляющие методологию компоненты носят интегративный характер, тесно взаимодействуют и представляют собой систему, среди элементов которой главное место занимают методы, применяемые исследователем, принципы и основные категории, а само учение о методе или методах, применяемых той или иной наукой, выступает в качестве интегрирующего средства данной системы» [303].

Важным структурообразующим элементом являются методологические принципы. Среди наиболее значимых методологических принципов науки, в том числе экономической, в первую очередь следует выделить иррационализм, релятивизм, эволюционизм, органицизм и полифункционализм.

Иррационализм в контроллинге проявляется следующим: в основе системы подготовки информации для принятия управленческих решений лежит процесс производства информационного продукта, который не имеет вещественной формы. Это обусловлено развитием информационно-

коммуникативных технологий и одновременно стремлением к достижению определенного уровня прибыли.

Релятивизм базируется на абсолютизации положений об изменчивости системы контроллинга и условности знаний о ней. Поэтому процесс развития контроллинга, который сопровождается преодолением достигнутых целей и задач на каждом этапе, рассматривается как аргумент, доказывающий его неистинность как основание для отрицания объективных причин происхождения.

Эволюционизм – это методологический принцип, рассматривающий процесс развития системы контроллинга как медленное изменение количественных характеристик, которые позволяют фиксировать происходящие постепенные и глубокие качественные изменения, а также позволяет охарактеризовать особенности этих изменений в природе и общественных процессах, включая экономику, культуру и иные системы.

Органицизм – методологический принцип, допускающий только целостный и системный подход к изучению объектов. При этом составляющие их элементы и взаимосвязи между ними характеризуются как внутренние, т. е. лишь как компоненты (части) изучаемого объекта.

Полифункционализм – принцип методологии, который допускает необходимость изучения деятельности индивидуума в самых различных проявлениях для того, чтобы избежать сведение многих социальных функций к определению только одной, которая характеризует человека как максимизатор функции полезности.

Далее следует рассмотреть основные принципы экономической методологии для систематизации установок и устойчивых взаимосвязей контроллинга.

Одной из главных причин применения системы контроллинга является потребность в системной интеграции различных аспектов бизнес-процессов на предприятии.

Основная задача контроллинга заключается в построении на предприятии эффективной системы принятия, реализации, контроля и анализа управленческих решений [97]. Иными словами, контроллинг должен направлять предприятие таким образом, чтобы оно смогло достичь поставленных целей.

В связи с этим контроллинг представляется довольно сложной конструкцией, которая объединяет в себе различные элементы, такие как установка цели, планирование, учет, контроль, анализ, управление информационными потоками и разработку рекомендаций для принятия управленческих решений. Интегрированность контроллинга обеспечивает комплексный подход к выявлению и решению встающих перед предприятием проблем: синтетический, обобщающий взгляд на функционирование предприятия в настоящем и будущем периодах, а также в прошлом.

Концепция контроллинга позволяет выстроить в единое целое основные элементы организации и управления деятельностью предприятия, а именно:

- все категории бизнес-процессов и их затраты;
- центры ответственности предприятия;
- системы планирования и бюджетирования, формируемые на основе центров ответственности предприятия;
- систему управленческого учета, построенную на основе центров ответственности и их бюджетов;
- систему стратегического управления, основанную на анализе цепочки ценностей, стратегического позиционирования и затратообразующих факторов;
- информационные потоки (документооборот), позволяющие оперативно фиксировать текущее состояние выполнения бюджетов центрами ответственности;
- мониторинг и анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия;

– выявление причин отклонений и формирование управляющих воздействий в рамках центров ответственности [173].

Методология требует раскрытия единой картины исследуемого явления. При этом необходимо учитывать все взаимосвязи между элементами контроллинга и их взаимодействие между собой.

Немаловажным структурообразующим элементом методологии контроллинга являются методологические принципы. Поэтому разработку, создание и использование системы контроллинга следует осуществлять с учетом принципов, которые отражают особенности процесса контроллинга и выделяются на основе анализа его основных функций и задач [348]. Автором выделены основные принципы методологии контроллинга, представленные на рисунке 1.6.

На всех этапах создания и функционирования системы контроллинга необходимо придерживаться методологических принципов. Основным принципом функционирования системы контроллинга является принцип законности. В соответствии с данным принципом при построении системы контроллинга необходимо руководствоваться действующим законодательством, внутренними документами предприятия, инструкциями и методиками. Это является одним из главных факторов успешного функционирования системы контроллинга на предприятии.

Следующий принцип, который также учитывается на всех этапах создания и функционирования системы контроллинга, – принцип согласованности. В соответствии с данным принципом происходит упорядочение информационных потоков, которые вводятся в информационное поле [282]. При этом организация службы контроллинга, а также выбор инструментов и осуществление координирования в процессе управления возникающих взаимосвязей должны осуществляться согласованно, с учетом специфики деятельности организационной структуры предприятия.

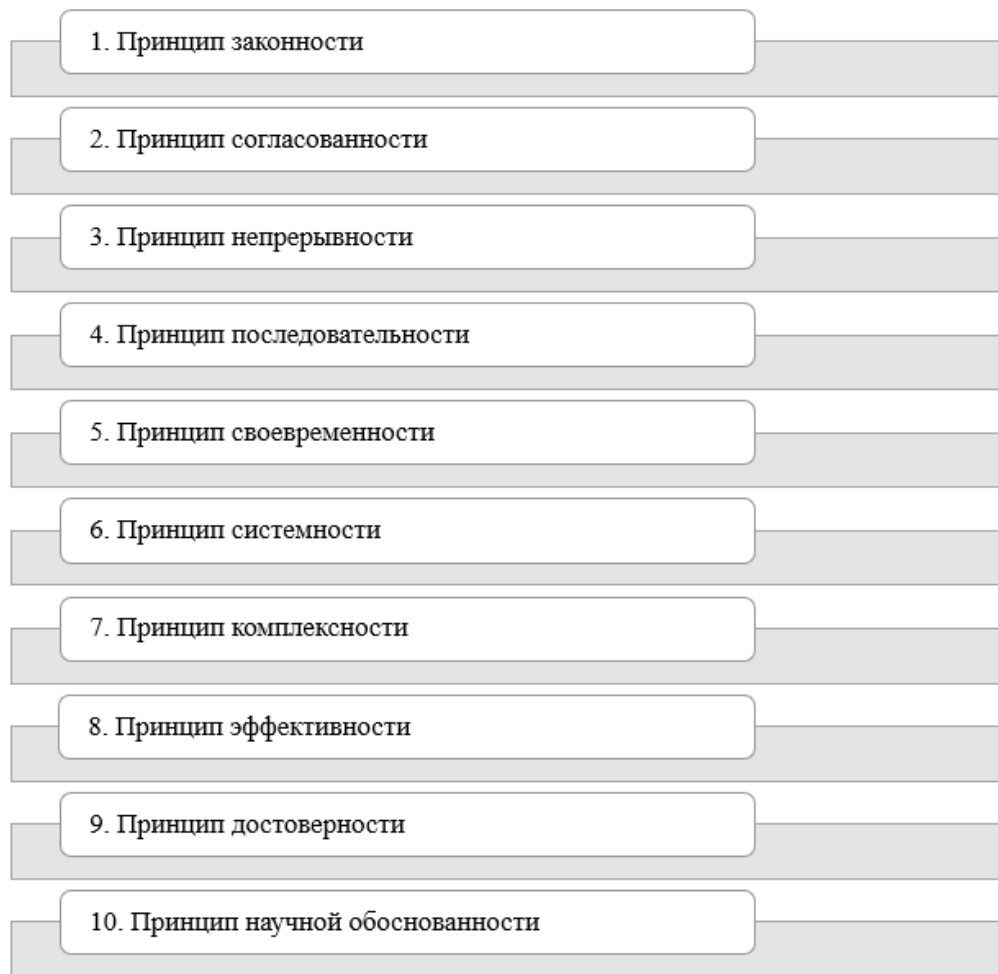


Рисунок 1.6 – Методологические принципы контроллинга

Третий принцип – это принцип непрерывности. Работа службы контроллинга должна выполняться в непрерывном режиме, что обеспечит оценку и контроль всех сфер деятельности предприятия и будет соответствовать принципу непрерывности.

Принцип последовательности в системе контроллинга обеспечивает сочетание потоков информации (оперативной и стратегической), их неразрывную взаимосвязь и взаимообусловленность во временном горизонте (смена, рабочий день, месяц, квартал, год). При функционировании системы контроллинга очень важно, чтобы разработанные планы и программы выполнялись своевременно, последовательно и в полном объеме.

Принцип своевременности – данный принцип выражается в своевременном обеспечении информацией структурных подразделений предприятия и руководящего персонала в соответствии со сформированной информационной моделью. Принцип своевременности предполагает способность организации к своевременному реагированию на изменения внешней и внутренней среды.

Одним из основных принципов, который должен учитываться как во время формирования, так и во время использования системы контроллинга, является принцип системности. В соответствии с данным принципом поток данных требует создания единого информационного пространства, которое удовлетворяет требованиям учета, принятого в организации. Этот принцип выделяют на всех этапах создания и развития системы контроллинга.

Принцип комплексности подразумевает, что контроллинг должен охватывать всю организацию, ее структурные подразделения, направления деятельности, персонал, т. к. оптимальные решения могут быть приняты только при комплексном подходе к использованию различных инструментов обработки потоков информации. Данный подход в контроллинге означает необходимость использования многофакторного учета различных показателей и их моделирование.

Целесообразно выделить при создании и функционировании системы контроллинга принцип эффективности. Данный принцип предполагает, что затраты на создание и развитие системы контроллинга должны быть в разумных пределах, иначе теряется экономический смысл функционирования системы контроллинга.

Следующий принцип, который также является одним из ключевых принципов функционирования системы контроллинга предприятия, – принцип достоверности информации. Информация отражает данные о функционировании предприятия и его состоянии в разрезе всех его систем, подсистем и процессов с учетом внешних и внутренних факторов. Соответственно, эта

информация отражается в информационном поле предприятия и должна быть достоверной для принятия оптимального решения.

Принцип научной обоснованности. Использование данного принципа состоит в реализации взаимодействия принципа специфических особенностей в соответствии с особенностями характеристики отрасли, территории, индивидуальными характеристиками и особенностями практической деятельности предприятия.

Создание и функционирование системы контроллинга на предприятии должно осуществляться в соответствии с принципом специфических особенностей. В соответствии с данным принципом должны учитываться индивидуальные, территориальные и отраслевые характеристики предприятия. Этот принцип подразумевает решение задач выбора новой и совершенствования существующей информационной системы, создание методической базы для функционирования процессов контроллинга на предприятии.

Таким образом, разработку, формирование и функционирование системы контроллинга следует осуществлять с учетом ключевых принципов экономической методологии, которые отражают особенности процесса контроллинга и применяются для систематизации его установок и устойчивых взаимосвязей. Методология раскрывает общую картину исследуемого явления, учитывая все взаимосвязи между элементами контроллинга и их взаимодействие между собой.

#### **1.4. Институциональная и структурная модели контроллинга**

В течение двух последних десятилетий за рубежом и в России формируется новое направление в экономической науке. Это системная парадигма, которая была представлена венгерским экономистом Янушем Корнаи [210] в виде концепции, интегрирующей неоклассический, институциональный и эволюционный подходы [67, 89]. Дальнейшее развитие новая экономическая

парадигма получила в исследованиях Г. Б. Клейнера [197]. Я. Корнаи предложил универсальную системную парадигму для объектов национальной экономики. Однако исследования Г. Б. Клейнера показали, что системная парадигма может быть адаптирована и для других уровней экономики [197]. Целесообразным представляется предпринять в рамках настоящего исследования попытку переноса на микроэкономический уровень представлений системной парадигмы, развивающейся на уровне макроэкономических систем [194, 196]. Исследование процессов функционирования организаций с системных позиций рассматривается в качестве перспективной тенденции.

В современной институциональной экономике наблюдается активная экспансия предметной области с привлечением в нее новых объектов познания. В русле институциональной экономики развивается научное направление – миниэкономика, получившая развитие в работах М. В. Власова [193], Е. В. Попова [261], Д. П. Фролова [315–317] и др. В контексте исследования требуется проработка институциональных аспектов минимального уровня контроллинга как управляющей системы.

По мнению Д. П. Фролова, предметной областью институциональной миниэкономики является взаимодействие эндогенных институциональных элементов внутренней среды экономических субъектов на уровне функций, связей и отношений его подразделений, дифференциации и интеграции агентов в рамках профессиональных групп и фракций с локальными субкультурами [316, 321].

Экономический субъект разрабатывает механизм и цели, достигаемые в рамках институционально сформированного пространства возможностей, выбора решений и имеющихся стимулов. В рамках школы неинституционализма делается акцент на системном подходе и обращается внимание на специфику экономических систем.

В качестве базового концепта настоящего исследования используется понятие «пространство», позволяющее провести анализ институционализа-



ции системы контроллинга во всем многообразии ее институциональных форм (подсистем), изучить их взаимодействие и взаимовлияние. В этом контексте институционализация – процесс, в результате которого правила из абстракций преобразуются в конституирующие элементы повторяющихся моделей взаимодействия в пространстве [370].

Важным этапом институционализации контроллинга является разработка модели управляемой системы. Разработка системы современного контроллинга должна быть основана на новой системности восприятия объекта при взаимодействии парадигм информационной и теории принятия решений. В соответствии с ней контроллинг является организационной структурой, устойчивой в пространстве и во времени, одновременно сочетающей свойства внешней целостности и внутреннего проявления различных информационно связанных функциональных форм. Создание этой новой структуры связано с институционализацией контроллинга: его организацией и оформлением в виде комплекса специализированных институтов (внутренних институциональных подсистем) и практик, посредством которых организуется взаимодействие групп во времени и в пространстве, обеспечивается устойчивость связей и отношений. Следовательно, речь идет о формировании институциональной системы контроллинга экономического субъекта с входящими в нее подсистемами с выполнением ими нисходящих императивов (неинституциональный подход).

В целях раскрытия научной идеи исследования сформулируем понятие институциональной системы контроллинга, используя определение «институциональная структура», данное В. В. Вольчик [88]: «институциональная система контроллинга – это определенное упорядоченное образование институтов (институциональных подсистем), создающих условия экономического поведения, определяющих ограничения в рамках контроллинговой деятельности».

Контроллинг интерпретируется автором как сложная институциональная система, состоящая из подсистем (сложных систем более низкого порядка), которая управляет, регулирует и имеет цель своего существования (рис. 1.7).

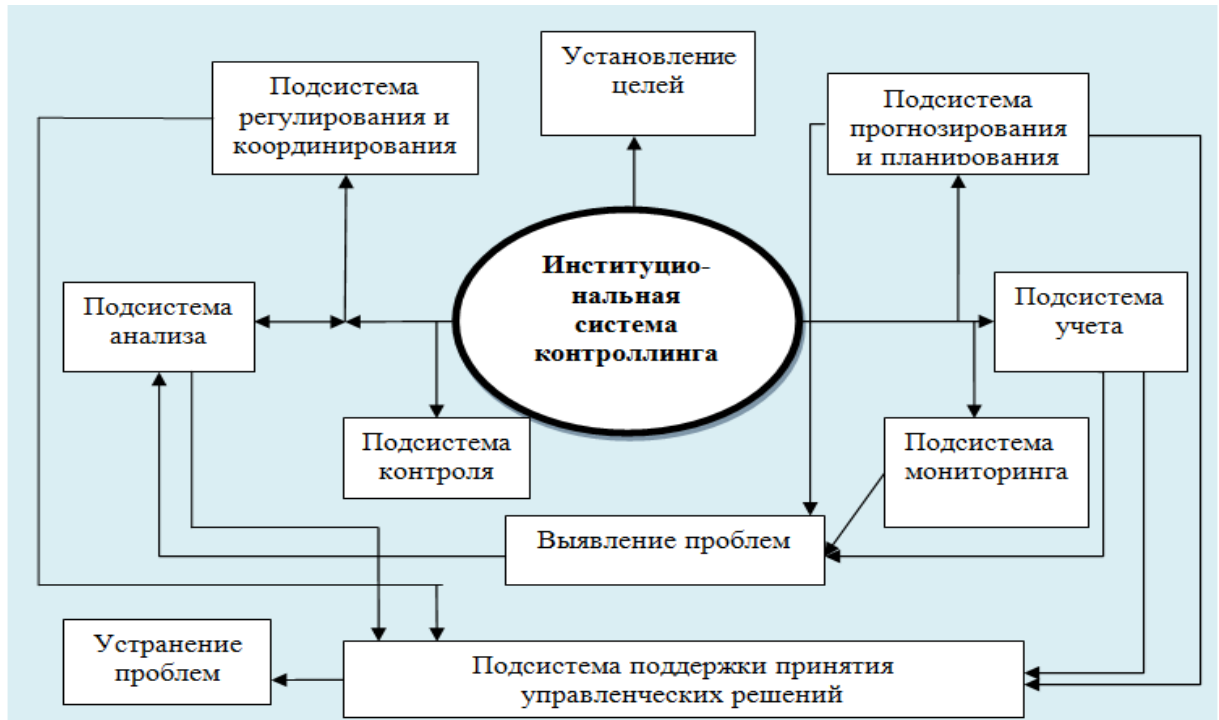


Рисунок 1.7 – Институциональная система контроллинга

Как показано на рисунке 1.7, основными элементами системы контроллинга являются его институциональные подсистемы (подсистемы прогнозирования и планирования, регулирования и координации, мониторинга, учета, анализа, контроля) со всеми существующими между ними взаимосвязями, обеспечивающие решение задач по установлению целей организации, выявлению и устранению существующих в его работе проблем. На уровне предприятия связи между подсистемами контроллинга (планирования и прогнозирования, учета, анализа, мониторинга, контроля, регулирования и координации) могут осуществляться только через сформированную институциональную среду.

Основополагающим компонентом институциональной системы контроллинга на предприятиях является подсистема учета. Каждая предпринимательская структура ведет бухгалтерский (финансовый) учет в соответствии с законодательством Российской Федерации. Для принятия управленческих решений в системе контроллинга необходим основанный на инновационных практиках управленческий учет. Форма функционирования данной институциональной подсистемы включает институциональные практики, встроенные в более широкую институциональную среду.

Для формирования стратегии и тактики развития организации в системе планирования и прогнозирования, которая составляет подсистему контроллинга, разрабатываются прогнозы и планы. По сути, в системе планирования и прогнозирования происходит преднамеренное регулирование: цели экономического субъекта превращаются в прогнозы и планы, проводится анализ сильных и слабых сторон экономического субъекта, возможностей и опасностей. На основе результатов, достигнутых в ходе этих процессов, происходит разработка стратегии экономического субъекта, а затем – конкретного плана. В условиях непрерывного экономического развития организаций и совершенствования процессов производства на платформе развития науки и техники необходимо обеспечение преемственности в процессе разработки прогнозов и планов. Прогнозирование и планирование как систематизированный процесс позволит на основе научно обоснованного предвидения актуальных тенденций будущего предложить эффективные целенаправленные стратегические направления функционирования организации. Прогнозная и плановая информация является основой не только организационных и технологических операций, но и проведения процедур учета, контроля и анализа.

В подсистеме мониторинга (от англ. Monitoring, от лат. Monitor – напоминающий, надзирающий) осуществляется стандартизированный круг действий по отслеживанию параметров, обработке и предоставлению достоверной информации. Практически формируется исходная информация о состоя-

нии земельных и материально-технических ресурсов, технологий и кадрового потенциала в соответствии с предусмотренной группой нормативов для принятия мер по преодолению кризисных явлений и изысканию резервов для повышения устойчивости динамики производства продукции. Также осуществляется мониторинг за исполнением внутренних контрактов и потерь. В данном случае предусматривается контроль высших уровней за низшими уровнями структуры.

Институциональная система контроллинга включает важную подсистему – контроль. Контроль с учетом ранее накопленного опыта и сложившихся институций (обычаев, заведенного порядка) [227] осуществляется в процессе достижения как стратегических, так и тактических целей организации в отношении соблюдения исполнения установленных норм и правил, а также в отношении идентификации фактов их нарушений. Подсистема контроля характеризуется контролируемыми параметрами, формой и процедурами контроля. По данным технологически обоснованного контроля корректируются ранее принятые решения и планы.

Функционирование подсистемы анализа сводится к всесторонней оценке деятельности организации, отрасли и конкурентной ситуации. Анализ на уровне предпринимательских структур имеет конкретное наполнение, касающееся их финансово-хозяйственной деятельности и необходимости аналитического обеспечения бизнес-процессов, бизнес-планирования, разработки ценовой и маркетинговой политики, планирования производства, использования факторов производства, что реализует модульный принцип в построении системы контроллинга. В целях выбора наиболее эффективных стратегий необходим анализ позиционирования экономического субъекта на отраслевом рынке с позиции конкурентоспособности. Результатом подсистемы анализа в институциональной системе контроллинга становится информация, на основе которой вырабатываются рекомендации для принятия оп-

тимальных решений. Далее происходит интеграция информации в подсистему регулирования и координации.

Подсистема регулирования и координации обеспечивает согласованность действий всех звеньев подсистем контроллинга в векторе достижения целей организации. Первый элемент данной подсистемы – регулирование. В части регулирования детерминируется нормативность (определяются различные отклонения от нормы), позволяющая ликвидировать отклонения от заданных значений, вовремя реагировать на неустойчивость внешней среды и принимать эффективные решения для внутреннего регулирования деятельности организации. Вторым основным элементом данной подсистемы – координация, – по мнению с Д. Марча и Г. Саймона, представлен совокупностью организационных коммуникаций и соответствующего им способа координации путем взаимных согласований [375]. Данный элемент имеет принципиальное значение при принятии кардинально новых решений, поскольку регламенты существующих бизнес-процессов могут не отвечать новым вызовам. В подсистеме регулирования и координации ведется актуальное оперативное регулирование и координация институциональных процессов и событий, а также мобилизация сил для быстрого преодоления их негативных и использования позитивных эффектов «post factum» [177].

Следует выделить роль взаимосвязанных и дополняющих друг друга уровней: тактического, оперативного и стратегического контроллинга. Важным аспектом данной подсистемы является обеспечение стейкхолдеров качественной и своевременной учетно-аналитической информацией.

Следовательно, с позиции неинституционального подхода контроллинг как система – это метауправление, заключающееся в формировании научного процесса подготовки вариантов управленческих решений.

При формировании теоретических положений информационно-методического обеспечения контроллинга с позиции неинституционализма не обойти стороной теорию трансакционных издержек, поскольку функцио-

нирование любой организационной структуры сопровождается необходимостью учета транзакционных издержек.

В конце 1937 г. ученый-экономист Р. Коуз ввел термин «транзакционные издержки». В своей работе «Природа фирмы» ученый выделил категорию издержек, которые возникают при задействовании ценового механизма, и доказал их значение для существования фирмы (как альтернативного рынку способа ведения хозяйственной деятельности) [359]. «Транзакция» происходит от английского слова «transaction», которое включает два элемента: «trans» переводится как «между», action – «действие». К номинальному содержанию понятия «транзакция» подходит русский перевод – «взаимодействие».

Следует отметить, что дискуссия среди экономистов по поводу типологии транзакционных издержек продолжается и в настоящее время, поэтому единого общепризнанного понятия транзакционных издержек не выработалось [187, 198, 315 и др.].

Среди сложившихся практик определения понятия «транзакционные издержки» в контексте данного исследования следует выделить трактовку, данную К. Эрроу. Под транзакционными издержками обычно понимают издержки эксплуатации экономической системы [350] в случае представления экономики как системы жизнеобеспечения.

Функционирование каждой из подсистем институциональной системы контроллинга включает транзакционные издержки. В рамках настоящего исследования транзакционные издержки определяются как комплекс затрат ресурсов, которые проявляются в том или ином подразделении организации, в частности в институциональной системе контроллинга, при выработке, выполнении и контроле транзакций.

В контексте данного исследования следует рассмотреть общепринятую классификацию транзакционных издержек, которую предпочитают большинство иностранных и российских специалистов вследствие достаточно об-

стоятельного содержания. В порядке данной классификации выделяют следующие способы группировки транзакционных издержек, которые остаются актуальными и сегодня.

1. Издержки поиска информации. Издержки данного типа состоят из затрат времени и ресурсов, которые требуются для ведения поиска, а также из потерь, связанных с фрагментарностью получаемой информации, асимметрией ее предоставления взаимодействующим агентам. Это сопровождается ростом удельного веса транзакционных издержек в конечной стоимости произведенной сельскохозяйственной продукции. Издержки поиска информации касаются и мониторинга, в некоторой степени издержек на принуждение и проведение переговоров. В настоящее время объективно устаревают по форме технологического наполнения консервативные бизнес-процессы. Поиск информации должен сопровождаться структурированием информационного пространства с привлечением новых технологий: системы управления взаимоотношениями с клиентами (Customer Relations Management, CRM), программных продуктов, электронных ресурсов, услуг связи и др. Величина издержек поиска информации зависит от степени значимости и необходимого ей объема того или иного вида информации. Повышению эффективности информационного обмена будет способствовать использование новых информационно-коммуникационных технологий, позволяющих оптимизировать информационные транзакционные издержки без ухудшения качества результатов. Предоставляют информацию о транзакционных издержках ее непосредственные пользователи.

2. Издержки ведения переговоров и заключения контрактов. Издержки ведения переговоров и заключения контрактов могут быть достаточно значительными. Издержки ведения переговоров требуют разработки предложений о сотрудничестве и обеспечения рекомендаций, создания рабочей группы компетентных специалистов. При заключении контрактов стороны должны согласовать предмет, условия сделки, в том числе по цене, количеству и ка-

честву продукции, по срокам поставки и форме осуществления платежа, а также по распределению выгод и потерь в случае возникновения непредвиденных обстоятельств. Величина таких затрат зависит от количества участников, сложности предмета сделки, а также от продаж в период сезонного спада. Сократить данный вид издержек можно, используя договорную политику. Типизация договорных отношений в виде конкретных типов договоров гарантирует совершенствование заключаемых договоров. Разработка и внедрение новых моделей поведения на основании заключаемых договоров и образование новых норм без участия государства позволяет оперативно реагировать на изменение экономических реалий, говорить о появлении рациональных и адаптированных к ситуации правил поведения.

3. Издержки измерения. Результат интеллектуальной деятельности обуславливает повышенный уровень издержек измерения. Данный вид транзакционных издержек связан с процессом анализа рентабельности транзакции и проведением измерений, а также с затратами, которые должны предупредить ошибки измерения, а в случае их возникновения потери от них. К транзакционным издержкам в виде упущенной выгоды относятся потери организацией части дохода вследствие несоответствия в определении качества реализованной продукции, а также потери ее в физическом объеме. Следует заметить, что с повышением точности увеличиваются издержки измерения. К снижению такого рода издержек следует отнести разработку стандартов мер и весов, развитие форм деловой практики.

4. Издержки спецификации и защиты прав собственности. Проблемы спецификации прав собственности, а также разграничения прав имеют место практически повсеместно в момент воспроизводства системы взаимодействия между индивидами относительно ограниченных ресурсов. Данная группа издержек возникает вследствие несогласования условий контракта, а также в случае их нарушения какой-либо из сторон. В их состав могут быть включены судебные расходы, затраты на юридические услуги, сопутствующие из-



держки в защиту нарушенных прав, а также потери от размывания прав собственности (неполноты спецификации прав собственности) и их плохой защиты. Консалтинговая поддержка процесса заключения сделок ведет к оптимизации данных транзакционных издержек.

5. Издержки оппортунистического поведения. Институциональная система контроллинга сталкивается с агентской проблемой (*agency problem*), порождаемой информационной асимметрией и неполнотой контрактов. Агентская проблема становится источником возникновения рисков управленческого оппортунизма персонала, что может повлечь за собой убытки, нанести ущерб репутации экономического субъекта и снизить его стоимость. Издержки оппортунистического поведения связаны с трудностями точной оценки поведения другого участника сделки, т. е. обусловлены возможностью недобросовестных действий субъектов в рамках, взятых на себя обязательств. Например, уклонения от условий контракта, нарушающие условия сделки или нацеленные на получение односторонних выгод в ущерб партнеру. Сюда включают издержки из-за невыполнения договорных обязательств (в том числе денежные потери в результате инфляции, при задержке оплаты отгруженного товара, остановке производства, срыве поставки сырья), мошенничество или обман со стороны партнера по сделке, имитирование деятельности, пренебрежение взятыми обязательствами и т. п. Одной из действенных мер по предотвращению издержек оппортунистического поведения производителей является «...дисциплинарный эффект бухгалтерского учета, действие которого проявляется в постоянном мониторинге» [89].

Следовательно, транзакционные издержки – это объективно необходимые затраты на институциональное, организационное и информационное обеспечение [319] контроллинговой деятельности организации. Снижение транзакционных издержек в системе контроллинга не может считаться обоснованным, т. к. издержки, связанные с поиском информации, ведением переговоров и заключением контрактов, а также с различными измерениями, мо-

гут способствовать получению дополнительной прибыли, которая может превышать данные транзакционные издержки. В свою очередь, сокращение удельных транзакционных издержек дает толчок количественному росту, оперативности и возрастанию качества взаимодействий заинтересованных сторон.

Использование методологии неинституционального подхода к исследованию институциональной системы контроллинга позволяет обосновать методологический подход к построению структурной модели контроллинга как совокупность подсистем и их взаимосвязей в институциональной среде, что кардинально изменило представление о роли контроллинга. Внутреннее развитие институциональной системы контроллинга организаций в современных условиях должно быть направлено на повышение степени использования новых знаний, снижение транзакционных издержек, создание новых деловых связей, преодоление внутренних и внешних барьеров и др. В рамках настоящего исследования транзакционные издержки определяются как комплекс затрат на ресурсы, связанные с институциональным, организационным и информационным обеспечением процесса контроллинга, которые проявляются в институциональной среде при выработке, выполнении и контроле транзакций между подсистемами. Снижение транзакционных издержек в системе контроллинга не может считаться обоснованным, т. к. издержки, связанные с поиском информации, ведением переговоров и заключением контрактов, а также с различными измерениями, могут способствовать получению дополнительной прибыли. В свою очередь, сокращение удельных транзакционных издержек дает толчок качественному росту организационной зрелости, оперативности и возрастанию качества взаимодействий заинтересованных сторон.

## ГЛАВА 2. КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА

### 2.1. Структура информационного обеспечения контроллинга

Процессы глобализации современной экономики и внешнеполитические условия формируют требования к конкурентоспособности и эффективности всех видов деятельности российских компаний. Создание информационного обеспечения контроллинга является предметом управленческого учета. Использование управленческого учета на основе саккумулированного отечественного и зарубежного опыта выявляет новые возможности формирования учетной информации в сфере управления экономических субъектов.

Содержание специфики соотношения контроллинга и управленческого учета обусловлено исторически [147, с. 65; 155]. На стыке XIX–XX вв. в США стали проявляться отдельные инструменты контроллинга и управленческого учета. В дальнейшем с целью совершенствования калькуляционного учета в ряде передовых стран начали применять новые методы учета затрат на производство и калькулирование «стандарт-кост» и «директ-костинг», а также учет затрат по центрам ответственности. Предшественником развития управленческого учета стал производственный учет.

До 60-х годов XX века, когда в Германии стал активно развиваться и внедряться контроллинг, термином управленческий учет до последнего времени не пользовались вообще. Управленческий учет и контроллинг были тождественными понятиями [147, с. 66].

В США контроллинг в применяемой терминологии означает «management accounting» («управленческий учет»). В середине XX в. параллельно с традиционным бухгалтерским учетом в США получил официальное признание учет управленческий, отражающий отношения внутри компании [293]. Дефинитивная американская концепция «management accounting» сформировалась в начале 80 гг. XX столетия. Базовое понятие управленческого учета

можно найти в Положениях по управленческому учёту (SMA – Statements on management accounting) Института специалистов по управленческому учёту (Institute of Management Accountants – IMA). Данная система положений включает пять уровней:

- цели управленческого учета (Objectives);
- терминология (Terminology);
- концепции (Concepts);
- практика и техника (Practices and Techniques);
- управление учетной деятельностью (Management of Accounting Activities).

В настоящее время имеется свыше 60 таких рекомендаций: от базовых, которые определяют цели управленческого учета (положения 1А, 1В и т. д.), и словаря терминов управленческого учета (2А) до основ отчетной информации для менеджеров (5В) и внедрения ABC-костинга (4Т)<sup>16</sup>. В положении по управленческому учёту 1В «Цели управленческого учёта» («Objectives of Management Accounting») имеется следующее определение: управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления информации, необходимой управленческому звену организации для осуществления планирования, оценки и контроля хозяйственной деятельности [147, с. 67]. Данная информация позволяет также организовать оптимальное использование ресурсов организации и контроль за полнотой их учета. Кроме этого, управленческий учет включает подготовку финансовой отчетности для групп внешних пользователей информации, таких как акционеры, кредиторы, органы государственного и налогового регулирования<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Приведены положения, полученные в результате материалов сайта : The association of accountants and financial professionals working in business [Электронный ресурс]. – 1997–2020. – Режим доступа: [www.imanet.org](http://www.imanet.org).

<sup>17</sup> Там же

В официальной терминологии Института специалистов по управленческому учету Великобритании (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) управленческий учет раскрывается как «неотъемлемая часть менеджмента, связанная с выявлением, представлением и интерпретацией информации» [358].

В отличие от «американской концепции» управленческого учета (США, Канада, Англия) в «немецком» подходе система учета подразделяется на внешнюю (финансовая бухгалтерия и связанные с ней второстепенные виды бухгалтерского учета) и внутреннюю (расчет затрат и объемов производства, плановые и инвестиционные расчеты, а также внутрифирменную статистику) [208]. Представитель немецкой школы В. Хорват определяет контроллинг как дальнейшее развитие управленческого учета [208, 313]. В этом случае в узком понимании под управленческим учетом понимаются сбор и обработка внутренней информации финансово-экономического характера, ее подготовка согласно потребностям управления. Во Франции отдают предпочтение понятию «маржинальный учет» и ограничивают его поиском и обоснованием управленческих решений как проекций в будущее с использованием показателей маржинальной прибыли [171].

Существенное отличие между рассмотренными концепциями состоит в следующем: в американской концепции управленческий учет рассматривают более широко, объясняя его участие в процессах управления, управленческий учет и отчетность выступает платформой для финансового учета и отчетности. В немецкой концепции управленческий учет комментируется как инструмент контроллинга.

В России эволюция понимания сущности контроллинга тесно связана с развитием управленческого учета. По периодам действия выделяют: 1991–1995 гг. – управленческий учет затрат; 1996–1998 гг. – учет затрат и результатов; 1998–2000 гг. – планирование, бюджетирование по центрам ответст-

венности; с 2000 по настоящее время – поставщик информации для поддержки процессов управления [83, 311].

Российский управленческий учет также имеет исторические корни. Несмотря на опыт используемого оперативного учета в СССР в конце 90-х годов XX века, в России утверждается новый подход к управлению бизнесом, который связан с переходом к рыночным отношениям и либерализацией экономики при полном отсутствии системы информационного обеспечения. Переводная иностранная литература с немецкого и английского языков в области управленческого учета и контроллинга обусловила признание разделения бухгалтерского учета на управленческий и финансовый. С этого времени происходит разработка теоретического обоснования управленческого учета как одного из вида бухгалтерского учета. Вплоть до 2010 г. идет синхронизация с международным опытом научно-теоретических представлений и практического применения системы управленческого учета. Тем не менее вопросы управленческого учета продолжают сохранять свою дискуссионность в теории и практике менеджмента в России.

В 2002 г. были утверждены экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России (протокол заседания от 22 апреля 2002 г. № 4) Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, в которых дано определение управленческому учету: «Под управленческим учетом понимается процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой, производственной, маркетинговой, и иной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения». Следует заметить, что данные Методические рекомендации по управленческому учету, в сравнении с американскими Положениями, базируются на общих понятиях и не рассматривают проблемы информационно-методического обеспечения контроллинга экономических субъектов [16].

Для отечественной теории и практики учета приемлемой является методика построения управленческого учета по системе, которая сформировалась в формате «немецкой концепции», авторы которой различают контроллинг и управленческий учет. В российских научных кругах данный аспект получил наибольшую поддержку. С 2010 г. управленческий учет, наряду с финансовым, широко распространяется в практике управления экономическими субъектами.

В 1 главе диссертационного исследования управленческий учет выделен в качестве подсистемы информационно-методического обеспечения и поддержки системы контроллинга. При этом правила в большинстве случаев детерминируют не поведение индивидов, а структурирование ситуации, системно образуя институциональную среду. Поскольку контроллинг ориентирован на поддержку процессов принятия решений в области управленческого учета, анализа и внутреннего контроля, то он должен обеспечить адаптацию традиционной системы учета в экономическом субъекте к информационным потребностям должностных лиц, принимающих решения. Обоснуем выдвинутое нами положение.

Информационное обеспечение контроллинга предполагает использование данных управленческого учета (оперативного, стратегического) и любой прочей (внутренней, внешней) информации, которая будет полезна для принятия решений руководством и другими группами заинтересованных лиц.

Смысловую интерпретацию термина «информация» в последние годы связывают с понятием «знания». Академик Н. Н. Моисеев под информацией понимает знания для других, отчужденные от их первоначального живого источника (генератора) и ставшие сообщениями (в той или иной степени переработанными). Он констатирует, что информация нужна субъекту для возможности выбора способа действий при стремлении к достижению некоторой цели [245]. Теория и философия информации также оказываются универсальной научной областью современного знания [202, с. 73]. Сущность ин-

формационного подхода (в узком смысле) заключается в поиске экономных способов усвоения огромного потока знаний, распределяемых по блокам проблем и приемам (стратегии) их решения. Эффективные информационные прямые и обратные связи, постоянный отбор информации играют определяющую роль.

Экономический субъект «функционирует в непрерывном времени, новый набор данных для обработки доступны в любой момент. Задача состоит лишь в том, чтобы обработать все элементы данных, собрав их «в руках» одного из менеджеров» [100].

В ходе реализации концепции контроллинга у экономического субъекта появляется потребность в разработке интегрированной информационной системы. Автором предложена структура информационной системы, формируемой учетной функцией в системе контроллинга, представленная на рисунке 2.1.

Отображенная на рисунке 2.1 взаимосвязь источника информации – аппарата управления, приемника информации – экономического субъекта, а также каналов передачи информации между источником и приемником информации (прямая и обратная связи) и составляют информационную систему [180].

Американский учёный, профессор Д. Медоуз в своей работе «Азбука системного мышления» обращает внимание на то, что «...большие организации любого типа, от корпораций до правительств, утрачивают устойчивость просто потому, что механизмы обратных связей, благодаря которым они получают информацию и реагируют на окружающие условия, должны преодолеть слишком много последовательных запаздываний и искажений» [240, с. 132].



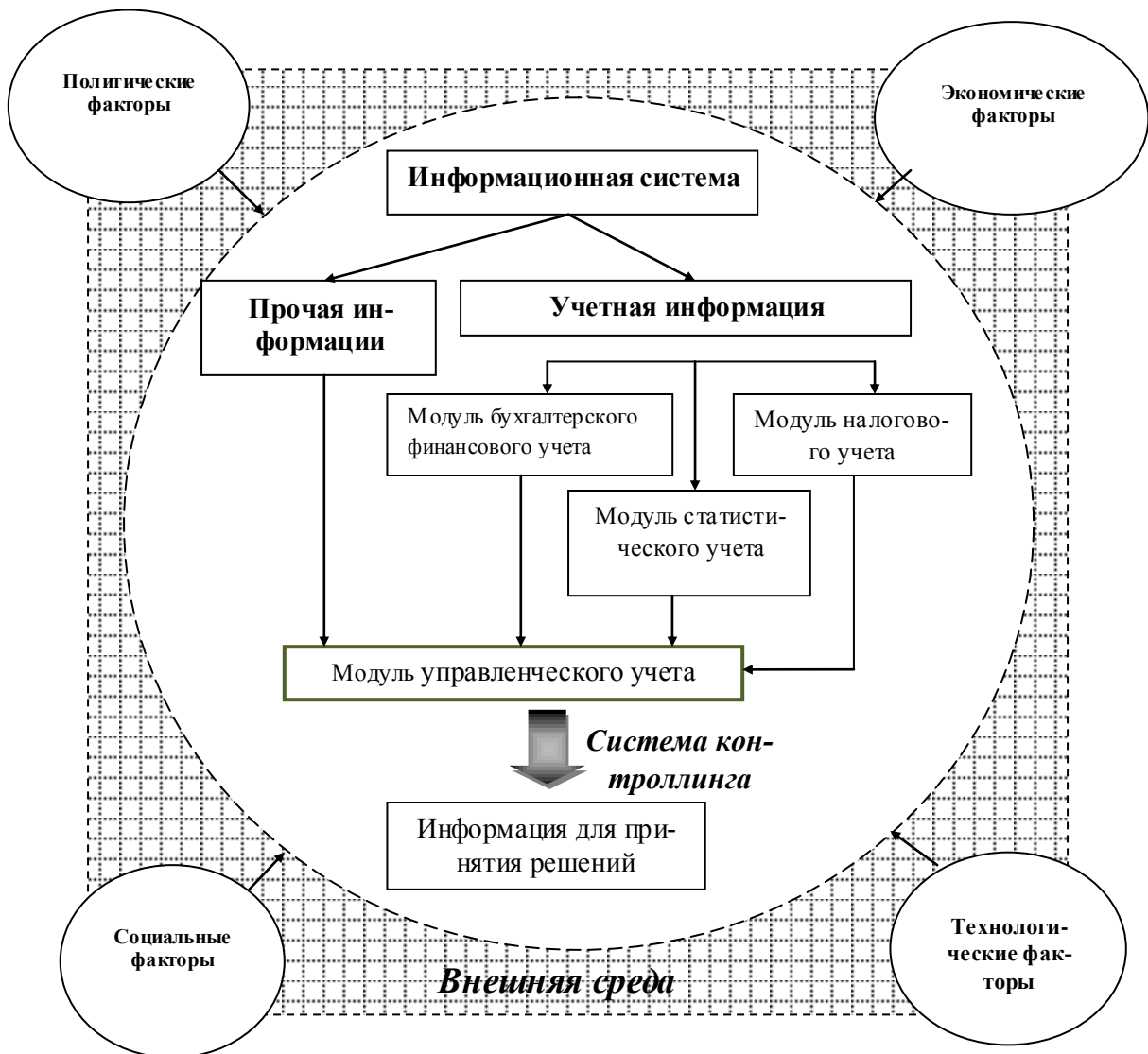


Рисунок 2.1 – Информационная система, формируемая учетной функцией в системе контроллинга

В системе контроллинга экономического субъекта, исходя из концепции многомерности институциональной среды в условиях ее нестабильности, должны быть учтены ключевые экзогенные факторы (политические, экономические, социальные, технологические), различное сочетание которых определяют разнообразие форм организации управленческого учета.

При исследовании влияния внешней среды использование положений неoinституционализма позволяет понять, как под действием процессов, про-

исходящих во внешней институциональной среде, происходят изменения на локальных внутрифирменных уровнях.

Политические факторы связаны с геополитическими преобразованиями, турбулентностью мирового политического процесса, со стремлением определенных стран к реализации своих национальных интересов. В условиях динамично меняющегося под воздействием политических факторов мира от руководителей требуется не только знание специфики находящейся в их подчинении сферы, но и умение соотносить управленческие решения исходя из общего контекста политической ситуации (возможностей и угроз для бизнеса).

Экономические факторы следует постоянно оценивать, т. к. состояние экономики влияет на цели экономического субъекта и способы их достижения. Внешняя турбулентная среда, в которой функционирует экономический субъект, постоянно подвергается изменениям. Следовательно, необходимы соответствующие корректировки стратегических целей и системы оценки деятельности.

Под влиянием социальных факторов современные экономические субъекты становятся моральными агентами общества, а спектр их интересов включает не только максимизацию прибыли и доходов собственников (shareholders), но и удовлетворение потребностей широкого круга заинтересованных сторон, выгодоприобретателей, стейкхолдеров (stakeholders), в том числе менеджеров, работников, потребителей, поставщиков, местного населения, различных общественных групп и государства [316].

Воздействие технологических факторов можно оценивать как процесс созидания нового и разрушения старого. По утверждению С. Ю. Глазьева, «замещение технологических укладов требует, как правило, соответствующих изменений в социальных и институциональных системах, которые не только снимают социальную напряженность, но и способствуют массовому внедрению технологий нового технологического уклада, соответствующему

ему типу потребления и образа жизни» [91]. Замена технологических укладов связана с процессом жесткой институциональной конкуренции. Институционализация технологического развития содействует разработке новых технических регламентов и норм, отраслевых стандартов и инфраструктуры. Анализ технологической составляющей внешней среды позволяет не только своевременно перестроиться на производство и реализацию перспективного продукта и своевременно отказаться от устаревших используемых технологий, но и более эффективно осуществить информатизацию контроллинга, в том числе учета. В итоге, в качестве подхода к управлению экономическими субъектами был признан процессный подход, использование которого могло способствовать повышению эффективности управления бизнесом.

Контроллинг задает вектор действий на системообразующую координацию процесса управленческого учета, позволяющую адекватно реагировать на факторы внешней среды. В процессе учета организацией используется большой массив информации, который формируется в финансовом и налоговом видах учета, в статистической отчетности, а также в управленческом учете. Несмотря на дискуссии, которые связаны с функционированием учетных систем, их разделение осуществилось. Разные виды учета – это различные точки зрения на факты хозяйственной деятельности и информационно-методическое обеспечение экономического субъекта. Однако различные формы практик учета институционализируются, становясь устойчивыми, и оказывают организующее и управляющее влияние на деятельность экономического субъекта, формируя сетевое информационное пространство, которое создает новую структурную модель контроллинга.

Информационная система является одним из центральных компонентов платформы контроллинга. Информация системы учета (бухгалтерского финансового, налогового и управленческого учета) позволяет сформировать отчетность как для внутренних, так и для внешних пользователей. Учет образует информационное пространство для проведения анализа, выводы которого

принимаются за основу при разработке планов, целевых комплексных программ и бюджетов.

Автором разработана информационная модель структуры упрощенной системы обработки информации в системе контроллинга, которая нацелена на потоковую последовательность операций. Модель представлена на рисунке 2.2.

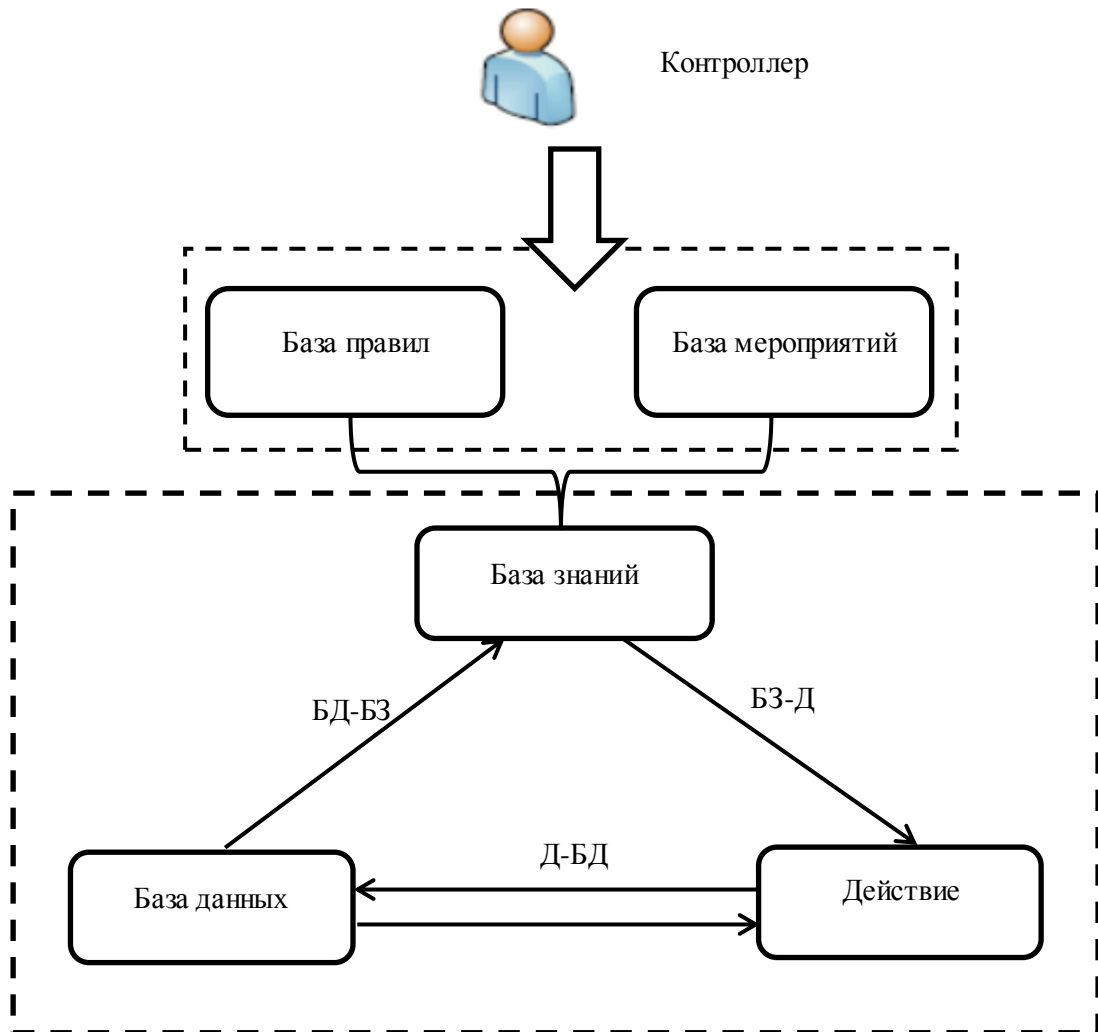


Рисунок 2.2 – Информационная модель структуры упрощенной системы обработки информации в системе контроллинга

База данных – это совокупность файлов, документов, показателей, данных, упорядоченных по определенным признакам, имеющим общие принци-

пы описания, хранения и манипулирования данными, отображающих внешние и внутренние процессы [180].

База знаний – это совокупность знаний, организованная по принципам порождения знаний, явно не присутствующих в исходных данных. Знания – это приобретенные человечеством в процессе познания факты, истины, принципы, методы и пр. [180].

Действие рассматривается как активная составная часть, которая задается через совокупность алгоритмов обработки данных, представляющую абстракцию, и осуществляет функцию продвижения информации.

Связи в данной системе имеют следующее значение:

- БД-Д отражает выполнение определенных алгоритмов при поступлении новых данных;
- Д-БД отражает генерацию новых данных действиями (в результате работы алгоритмов обработки информации);
- БЗ-БД отражает структуризацию данных на основе соответствующих знаний;
- БЗ-Д отражает соответствие действий имеющимся знаниям.

В настоящее время доминирует понимание контроллинга как службы внутреннего консалтинга управляющего действия, который находится в тесной взаимосвязи с системой управленческого учета.

Осуществляя сбор информации о фактическом состоянии системы, учет формирует данные для анализа и контроля оценочных показателей в процессе принятия регулирующих оперативных и стратегических управленческих решений. Таким образом, управленческий учёт в системе контроллинга не только формирует информационную систему и пользуется информацией от других подсистем учета, но и синтезирует в крупных экономических субъектах качественно новую систему взаимосвязи учетного процесса и регулирования как важнейший этап управленческого цикла.

Современная концепция интегрированной системы в управленческом учете рассматривает учет как на уровне экономического субъекта в целом, так и отдельных функциональных и структурных подразделений в пределах системы контроллинга. В данном контексте функциями управленческого учета являются помощь руководителям в принятии верных решений, а также мотивация поведения менеджеров и других работников на достижение главных целей экономического субъекта.

Управленческий учет образует учетное поле как урегулированный комплекс учетных информационных ресурсов в пределах специфицированной информационной системы, что подтверждает выводы О. В. Рожновой [282].

В связи с отсутствием положений рекомендательного характера, которые бы регулировали отечественный управленческий учет, можно констатировать, что управленческий учет – это самостоятельная система, охватывающая все стороны бизнеса, интегрированная в информационное пространство. Причем горизонтальная интеграция предусматривает соизмеримость данных в учетных блоках, а вертикальная – включает цикл принятия управленческих решений.

Управленческий учет следует рассматривать в системе учетной концепции контроллинга, включающей методологию формирования учетной информации, которая необходима для обеспечения оперативного и стратегического управления. Создание системы учета базируется на взаимосвязи прошлого, настоящего и будущего. Фактические данные прошлого и отчетного периодов в сопоставлении с плановыми величинами составляют информационную базу для принятия управленческих решений в интересах будущего развития.

В последнее время управленческий учет значительно расширил свои границы, ориентируясь на цели стратегического менеджмента. В данном случае речь идет о новой самостоятельной его направленности – стратегиче-

ский управленческий учет, который отличается от традиционного, ориентированного исключительно на внутреннюю деятельность экономического субъекта и лишь формально касается ее отношений с партнерами, конкурентами, инвесторами и различных сделок во внешней среде. Стратегический управленческий учет позволяет по-новому решить проблему развития экономического субъекта, создавать механизмы для принятия управленческих решений на основе системы сбалансированных показателей, что исследуется в работах Н. И. Илышевой и С. И. Крылова [175].

Для осуществления стратегического управления организацией необходимо достаточное количество каналов поступления информации как по внешнему окружению (по макро-, мезо- и микроэкономике), так и по внутриорганизационным процессам и их динамике.

Управленческий учет как часть информационной системы способствует повышению эффективности и результативности коммуникаций и транзакций в системе контроллинга. Руководство при стремлении снизить величину транзакционных издержек и адаптироваться к складывающимся условиям (изменениям институциональной среды) принимает решения по оптимизации организационной и институциональной структуры блока внутрифирменного управления, к которому относится и управленческий учет в системе контроллинга.

Осмысление потребностей пользователей, которое реализуется в построении информационной системы, способствует не только коммерческому успеху системы, но и значительному упрощению решения задач, стоящих перед пользователем. Каждой системе присущи определенные основные категории:

- цели системы;
- функциональные компоненты системы;
- структура системы.

Цель модульной системы управленческого учета заключается в создании информационного продукта для оказания поддержки руководству экономического субъекта в принятии экономически обоснованных управленческих решений. Формируемая в учете, информация необходима для выполнения следующих основных целей [373]:

- 1) составление периодической (рутинной) внутренней отчетности для управленческих решений;
- 2) составление нерегулярных (специальных) отчетов для управленческих решений.

Управленческий учет, как и любая информационная система, построенная по модульному принципу, выполняет следующие функции: воспринимает вводимые пользователем информационные запросы и необходимые исходные данные, обрабатывает введенные и хранимые в системе данные в соответствии с известным алгоритмом и формирует многочисленные детализированные микрокомплекты выходной информации.

В информационной системе выделяются необходимые функциональные компоненты (функциональные модульные системы), которые помогают понять ограничения различных архитектур информационных систем. В контуре управленческого учета определяются объекты, информация о которых интересует менеджеров компании из различных функциональных модульных систем (информационные системы бухгалтерского финансового учета, налогового учета, статистического учета и др.). В результате из общей функциональности системы выделяются отдельные компоненты, которые используются через вызов методов в различных модульных системах информационной системы. Функциональные компоненты модульных систем монтируют содержательную основу информационной системы, которая базируется на моделях, методах и алгоритмах получения управляющей информации.

Одна из доминирующих категорий информационной системы – ее логическая структура. Термин «структура» в общепринятом понимании рас-



смачивается как «совокупность устойчивых связей объекта, обеспечивающих его целостность» [316, с. 439]. Однако эти части могут организовывать структуру только при наличии определенных связей между ними. По мнению Г. Н. Исаева структура информационной системы – это «способ взаимосвязи элементов системы, обеспечивающий ее целостность» [180, с. 32]. Управленческий учет в экономическом субъекте разделяется на четыре существенные подсистемы, находящиеся в тесной взаимосвязи между собой: система учета доходов, система учета затрат, система показателей деятельности, система управленческих отчетов. Система управленческого учета и отчетности должна охватывать все стороны деятельности экономического субъекта, предоставляя руководству различных уровней управления необходимую информацию. В содержательном плане информация управленческого учета отражает хозяйственное состояние экономического субъекта.

В условиях турбулентного состояния экономической среды главным поставщиком информации в современном контроллинге является стратегический управленческий учет, где основное внимание уделяется информации, связанной с внешними по отношению к экономическому субъекту факторами, а также нефинансовой информации и информации из внутрифирменных источников о ходе реализации хозяйственных фактов хозяйственной жизни и состояния бизнес-процессов.

Структурная модель контроллинга при определении целей хозяйствующего субъекта тесно связана с подсистемой информационно-методического обеспечения (с информационной системой управленческого учета), необходимой, для оценки доходов, расходов, прибыли и показателей рентабельности в разрезе структурных единиц.

Автором предложена оптимальная структура интерфейса управленческого учета в виде взаимосвязи сегментов (рис. 2.3). Под интерфейсом будем понимать совокупность средств, методов и регламентов взаимодействия, оп-

ределяемых корпоративными учетными стандартами как между подсистемами контроллинга, так и внутри каждой подсистемы.



Рисунок 2.3 – Структура подсистемы управленческого учета

Центр затрат – это важная и наиболее сложная часть управленческого учета. Затраты показывают, сколько и каких ресурсов было израсходовано экономическим субъектом в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг). Следовательно, рассматриваемый сектор в системе контроллинга призван решать следующие основные задачи [304]:

- выявление роли центра затрат как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- подготовка информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;
- выявление технических способов и средств измерения и контроля затрат;

- поиск резервов снижения затрат на всех этапах осуществляемых бизнес-процессов и во всех структурных подразделениях экономического субъекта;
- выбор оптимальных методов и способов нормирования затрат;
- выбор системы учета затрат, адаптированной к условиям внешней и внутренней среды экономического субъекта.

Методы учета затрат, такие как стандарт-кост, нормативный метод, директ-костинг, ABC и др., способны повысить прозрачность осуществляемых бизнес-процессов экономического субъекта. Кроме того, их применение является обязательной компонентой системы управленческой отчетности, на базе которой производится оперативное управление внутренними бизнес-процессами экономического субъекта, выявляются и оцениваются возникающие отклонения и при необходимости вносятся соответствующие корректировки.

Информация о доходах в управленческом учете может иметь различную степень детализации и включать, например, учет по рынкам сбыта, покупателям, запасам, отдельным сделкам. Центр доходов создается в тех подразделениях экономического субъекта, в которых имеется прямая зависимость между затратами и доходами, и руководитель которых несет ответственность за финансовый результат всей деятельности сегмента.

Система показателей деятельности служит базой как для текущего и стратегического планирования деятельности подразделений, так и делегирования ответственности на конкретном экономическом субъекте. Чем крупнее экономический субъект, тем более важное значение приобретает данная подсистема. В системе показателей управленческого учета аккумулируется как количественная, так и качественная информация о деятельности сегментов экономического субъекта. Для преодоления разрыва между стратегией и оперативной деятельностью компании можно увязать ключевые показатели результативности через сбалансированную систему показателей. При этом

«желаемый результат достигается эффективнее, когда деятельностью и соответствующими ресурсами управляют как процессом» [306, с. 173].

Центр управленческих отчетов отражает принятую практику организации информационно-методического обеспечения экономического субъекта. Данный сектор базируется на всех элементах и сегментах управленческого учета, что позволяет выявлять степень организационной зрелости подсистемы контроллинга. Для организаций малого и среднего бизнеса центр управленческих отчетов – это практически самодостаточная и самостоятельная подсистема контроллинга. Однако чем больше организация, тем большее значение приобретают другие центры подсистемы управленческого учета – центры учета затрат и показателей деятельности.

Таким образом, современный управленческий учёт с входящими в него структурными элементами формирует не только стоимостные и натуральные, но и атрибутивные, временные показатели, которые определяют качество деятельности экономического субъекта в целом, всех бизнес-процессов и каждого в отдельности. Именно с позиции неинституционального подхода информационная функция контроллинга как системообразующего бизнес-процесса позволяет качественно координировать действия, направленные на оценку и реализацию принимаемых обоснованных решений в подсистеме управленческого учета в соответствии с миссией экономического субъекта по достижению стратегических целей.

С позиции неинституционального подхода в системе контроллинга экономического субъекта должны быть учтены ключевые экзогенные факторы (политические, экономические, социальные, технологические), различное сочетание которых определяют разнообразие форм организации учета в экономических субъектах. В этой связи система управленческого учета представляет подсистему информационно-методического обеспечения и поддержки системы контроллинга. Поскольку контроллинг ориентирован на поддержку процессов принятия решений в области управленческого учета,

анализа и внутреннего контроля, системно образуя институциональную среду, то он должен обеспечить адаптацию традиционной системы учета в экономическом субъекте к информационным потребностям должностных лиц, принимающих решения, и других заинтересованных сторон. В качестве информационного обеспечения контроллинга предлагаем использовать данные управленческого учета (оперативного, стратегического) и любой прочей (внутренней, внешней) информации. В процессе эволюции различные формы практик учета институционализируются, становясь устойчивыми, и оказывают организующее и управляющее влияние на деятельность экономического субъекта, формируя сетевое информационное пространство, которое создает новую структурную модель контроллинга.

Управленческий учёт в системе контроллинга не только формирует информационную систему и пользуется информацией от других подсистем учета, но и синтезирует в крупных экономических субъектах качественно новую систему взаимосвязи учетного процесса и регулирования как важнейшего этапа управленческого цикла. Автором предложена информационная модель структуры упрощенной системы обработки информации в системе контроллинга, которая нацелена на потоковую последовательность операций.

Современная концепция интегрированной системы в управленческом учете рассматривает учет как на уровне экономического субъекта в целом, так и отдельных функциональных и структурных подразделений в пределах системы контроллинга. Цель модульной системы управленческого учета заключается в создании информационного продукта для оказания поддержки руководству экономического субъекта в принятии экономически обоснованных управленческих решений. Формируемая в учете информация необходима для выполнения следующих основных целей: управленческий учет образует учетное поле как урегулированный комплекс учетных информационных ресурсов в пределах специфицированной информационной системы.

Управленческий учет в экономическом субъекте разделяется на четыре достаточно существенные подсистемы (секторы), находящиеся в тесной взаимосвязи между собой: центр доходов, центр затрат, систему показателей деятельности, систему управленческих отчетов.

В условиях турбулентного состояния экономической среды главным поставщиком информации в современном контроллинге является стратегический управленческий учет, где основное внимание уделяется информации, связанной с внешними по отношению к экономическому субъекту факторами, а также нефинансовой информации и информации из внутрифирменных источников о ходе реализации хозяйственных фактов хозяйственной жизни и состояния бизнес-процессов. Автором предложен интерфейс управленческого учета в виде взаимосвязи подсистем. Автором предложена оптимальная структура интерфейса управленческого учета в виде взаимосвязи сегментов как совокупности средств, методов и регламентов взаимодействия, определяемых корпоративными учетными стандартами, как между подсистемами контроллинга, так и внутри каждой подсистемы.

Регламентировать управленческий учет позволяет учетная политика, установив границы реализации соответствующих бизнес-процессов и операций по центрам ответственности всех уровней управления, что позволяет решить проблемы функциональной организации бизнеса.

## **2.2. Концептуальные основы реализации институциональной модели в управленческом учете системы контроллинга**

Основополагающее назначение экономических институтов состоит не просто в «правилах игры», а в определенных формах организации функциональных отношений людей (их групп и сообществ), которые осуществляют хозяйственную деятельность. О контроллинге как институте управления следует говорить лишь тогда, когда все составляющие процесса управления

формализованы, описаны и реализованы в виде документально оформленных процедур.

Управленческий учет как составляющая системы контроллинга является основным источником информационной поддержки менеджеров. При построении системы контроллинга особое значение имеет организация системы учета [208]. Вопросы организации управленческого учета в нормативно-правовых актах, составляющих систему законодательного регулирования Российской Федерации, практически отсутствуют. Согласно предписанию п. 5 ст. 2 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. он «не применяется при создании информации, необходимой для составления экономическим субъектом отчетности для внутренних целей», т. е. именно для отчетности, которая формируется в управленческом учете экономического субъекта [2].

Для реализации учетной функции в системе контроллинга ключевое значение имеет учетная политика для целей управленческого учета и договорная политика. С этой точки зрения концептуальные положения учетной политики для целей управленческого учета нуждаются в развитии.

Появление учетной политики связывают с поручением Конгресса США (1934 г.) Комиссии по ценным бумагам и биржам разработать стандарт для всех акционерных компаний, котирующих свои ценные бумаги. Это поручение было обусловлено необходимостью привести в надлежащий порядок и обеспечить предсказуемость в практике бухгалтерского учета после краха Нью-Йоркской фондовой биржи в 1929 г. Гораздо позже, в соответствии с национальным стандартом 1972 г., правила учетной политики были распространены на все компании [270].

Управленческий учет в США неизменно подразумевал некую форму развития финансового учета, который формировался посредством утверждения различными государственными органами в стандартах экономических

наработок (правил и способов) управленческого учета для целей применения в отношениях с внешними пользователями.

В международной практике учетная политика официально была признана в 1974–1975 гг. вследствие принятия и опубликования (введения в действие) Международного стандарта бухгалтерского учета (МСБУ, IAS – International Accounting Standard) № 1 «Раскрытие учетной политики» («Disclosure of accounting policies»).

В нашей стране первым нормативным документом, где фигурировало упоминание об учетной политике, было Постановление Президиума Верховного Совета РСФСР от 24 июня 1991 г. № 1483-1 «Об утверждении Устава Центрального банка (Банка России)».

В рамках Программы реформирования бухгалтерского учета Приказом Минфина России № 100 от 28 июля 1994 г. было утверждено первое Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/94), которое изменялось в 1998 (ПБУ 1/98) и в 2008 гг. (ПБУ 1/2008).

В соответствии с основным нормативным источником – ПБУ 1/2008 – «под учетной политикой организации понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности» [12].

Развитие институциональных аспектов в разработке учетной политики для целей управленческого учета можно признать как перспективную область научных знаний. Одно из требований, выдвигаемых практикой, состоит в институциональном оформлении учетного процесса. Данное оформление сводится не только к оптимизации и закреплению уже существующих способов выполнения задач при помощи моделирования методов учета, но и к переосмыслению самих задач и тех целей, которые они позволяют достичь.

Институциональная специфика системы управленческого учета выражается в нормах и правилах (формальных и неформальных), алгоритмах и



цифровизации учетного процесса, которые структурируются в учетной политике для целей управленческого учета с точки зрения требований контроллинга с учетом институциональной среды. Основой для формирования и внедрения организационно-методологической модели управленческого учета (описании этой системы) является его учетная политика.

Акцентируя внимание на необходимости разработки учетной политики для целей управленческого учета, следует отметить, что в настоящее время прослеживается недостаток глубоких научных исследований в этой сфере. Существующий немногочисленный спектр определений и разъяснений понятия «учетная политика для целей управленческого учета» указывает на незавершенность научной дискуссии в отношении концептуальных вопросов (отсутствуют современные согласованные концептуальные основы формирования учетной политики для целей управленческого учета). Исследование учетной политики для целей управленческого учета осуществлялось в работах следующих авторов:

1) М. А. Вахрушина определяет учетную политику для целей управленческого учета как «совокупность способов ведения управленческого учета, обеспечивающих его непрерывность и преемственность и способствующих реализации возможностей его элементов (бюджетирования, собственно учета и отчетности, внутреннего управленческого контроля и управленческого анализа) в интересах внутрифирменного управления хозяйствующим субъектом» [82, с. 67];

2) Н. П. Кондраков считает, что «применительно к управленческому учету учетная политика организации – это принятая ею совокупность способов ведения учета, калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) и составления внутренней отчетности с целью контроля и управления деятельностью организации» [205, с. 48];

3) Н. С. Сахчинская представляет учетную политику для целей управленческого учета как принятую «совокупность способов ведения учета, каль-

кулирования себестоимости продукции, работ, услуг и составления внутренней отчетности с целью контроля и управления деятельностью организации» [287];

4) Ж. А. Иванова интерпретирует учетную политику для целей управленческого учета как «принятую организацией совокупность способов ведения управленческого учета, обеспечивающих возможность принятия эффективных управленческих решений» [170];

5) М. С. Кузьмина констатирует, что «управленческая учетная политика – совокупность регламентированных внутрифирменных процедур информационного обмена, направленных на принятие управленческих решений для достижения целей организации» [216].

В приведенных определениях приоритет остается за определением управленческого учета как совокупности способов ведения управленческого учета.

Представленные точки зрения научно обоснованы и корректны с позиции учетных исследовательских контекстов в системе управления. На современном этапе в экономической науке у некоторых авторов (М. А. Вахрушина, Е. Е. Лялькова) [81] существует мнение о том, что учетная политика для целей управленческого учета должна разрабатываться подобно учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Опираясь на существующие определения учетной политики для целей управленческого учета, для постижения сущности с позиции процессного подхода правомерна возможность дальнейшего ее толкования. Автором дается следующее определение: учетная политика для целей управленческого учета – это комплекс учетно-аналитических методик отдельных процессов в детерминированном состоянии системы управленческого учета при обязательном мониторинге факторов внешней и внутренней среды, воздействующих на процесс ее разработки и реализации.

В части определения, формирования и раскрытия учетной политики для целей управленческого учета не существует никаких предписаний. Очевидно, что институциональная конструкция данной учетной политики может строиться не только на формалистическом понимании нормативных актов в бухгалтерском учете, легализующих принуждение в установленных пределах, но и на неформальных ограничениях и практиках, которые официально не санкционированы. Однако именно они определяют восприятие, толкование и применение формальных правил субъектами (актерами).

Следует заметить, что в холдинговой структуре управленческая учетная политика должна иметь корпоративный статус (едина и обязательна для всего холдинга). Она устанавливает порядок и принципы ведения учета применительно ко всем сегментам и видам деятельности холдинга с учетом их специфики.

Учетная политика для целей управленческого учета является связующим звеном между всеми структурными элементами в системе контроллинга. Учётная политика для целей управленческого учета позволит организациям сформировать и преобразовать информацию в такой вид, который бы отвечал запросам пользователей.

Основополагающую концепцию учетной политики для целей управленческого учета экономического субъекта формируют ее цели, задачи, принципы. Концепция определяет ее логическую структуру. Таким образом, концепция формирования учетной политики для целей управленческого учета – это наиболее рациональные и важные установки, которые позволяют раскрыть цель, содержание и принципы самой политики в отношении фактов хозяйственной жизни экономического субъекта.

Основной целью учетной политики для целей управленческого учета в авторском представлении будет являться определение внутренней структуры организации и локальных стандартов (методологии и технологии) функционирования системы учета и определение такого ее взаимодействия с объек-

том управления, которое приводило бы к минимизации информационно-управленческих рисков экономического субъекта.

Основными задачами учетной политики для целей управленческого учета являются:

- раскрытие аспектов, касающихся управленческого учета затрат;
- обеспечение адекватности избранных способов учета для получения информации о бизнес-процессах в целях принятия управленческих решений;
- определение способов расчета показателей, на достижение которых мотивируются руководители подразделений;
- повышение качества и достоверности всех видов отчетности;
- согласование способов учета (установления их связей) внутри одной учетной системы и со способами смежных учетных систем;
- определение границы, разделяющей функции ведения счетов.

Каждый конкретный экономический субъект нуждается в оригинальной модели управленческого учета при согласовании различных уровней управления в системе контроллинга, основанной на единых методологических принципах и организационно-технологических решениях.

Первое появление принципов связано с попыткой издания учетных стандартов в 1936 г. Американской ассоциацией бухгалтеров (ААА). Автором этих стандартов был американский ученый В. Э. Патон. Он систематизировал и обосновал существовавшие положения, «придал им как бы статус принципов». Впервые появились такие принципы бухгалтерского учета, как предприятие (каждая компания должна быть юридически самостоятельна по отношению к своему собственнику), непрерывность (предположение о непрерывном функционировании организации, сохранении учетной методологии, оценки), измеритель (исключительно в денежной форме факт хозяйственной жизни принадлежит к объекту учета), реализация (момент передачи права собственности на учитываемый объект).

В настоящее время в научной литературе можно найти достаточное количество принципов учета, которые по-разному трактуются современными теоретиками (табл. 2.1).

Таблица 2.1 – Теоретические взгляды на принципы управленческого учета

Авторы	Представления
Н. А. Адамов, В. Е. Чернышев	Научность; эффективность результатов; иерархия целей; объективность формируемой информации; Всесторонность и систематичность контрольных функций [17]
М. А. Вахрушина	Оперативность представления информации; конфиденциальность представления информации; полезность представляемой информации; гибкость системы управленческого учета; прогнозность системы управленческого учета; экономичность представляемой информации; принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей; принцип управления по отклонениям; принцип контролируемости показателей внутренней отчетности [79]
О. Д. Каверина	Ответственность, управляемость, достоверность, взаимозависимость, релевантность [182]
В. Э. Керимов	Непрерывность деятельности организации; использование единых для планирования и учета единиц измерения; оценка результатов деятельности структурных подразделений организации; преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации для целей управления; формирование показателей управленческой отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления; применение бюджетного (сметного) метода управления; полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета; периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы организации, установленные учетной политикой [191]
В. В. Панков	Общеметодологические принципы: надежность, достоверность, своевременность, полнота, системность, обратная связь; Принципы стратегического учета: соотнесение учетной информации с соответствующим уровнем принятия решений; соответствие используемых учетных методов и процедур ключевым стратегическим целям; стратегическая отчитывающаяся единица; единство учетно-аналитического пространства принятия управленческих решений; множественности аналитических группировок затрат, учетных оценок и используемых показателей; равный статус значимости количественной и качественной информации [258]
А. Апчёрч	Основные принципы управленческого учета – сложившаяся структура, базовые методики [25]

Управленческий аспект учетной политики определяет принципы (допущения и требования), в соответствии с которыми организуется и ведётся управленческий учет в системе контроллинга экономического субъекта.

Управленческий учет – это комплексная учетная система экономического субъекта, имеющая тесную взаимосвязь с бухгалтерским учетом (как основной методологией). Следовательно, при разработке учетной политики для целей управленческого учета в системе контроллинга следует ориентироваться на принципы, установленные ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (допущения – имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности; требования – полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности).

*Принцип имущественной обособленности* обусловлен четкой юридической направленностью. Данный принцип затрагивает вопросы учетного управления собственности институциональных единиц, в которых определена оперативная самостоятельность. Активы и обязательства организации обособленно существуют от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций [12]. Следовательно, в управленческой отчетности отражается только собственное имущество.

Степень имущественной обособленности юридического лица (институциональной единицы) определяется правом собственности. При этом права собственности выступают как «правила игры», которые упорядочивают отношения между отдельными агентами [188]. Механизмы формирования и параметры распределения доходов обусловлены исходной конфигурацией отношений собственности и первоначальным распределением имущественных правомочий [321].

Право собственности является базовым институтом гражданского права, с использованием которого имущественная обособленность юридическо-

го лица конструируется в большинстве случаев. Допущение имущественной обособленности характеризуется посредством таких юридических атрибутов, как пользование, владение и распоряжение, приобретение юридической формы – «право собственности», а также прав и обязанностей, предоставляющих юридическому лицу право независимо оформлять действия относительно закрепленного имущества.

Диспозитивными предпосылками, заложенными в принципе, являются нормы Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) пункты 1 и 2 ст. 48. Согласно им юридическим лицом признается организация, имеющая в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечающая им по своим обязательствам [1]. Экономический субъект приобретает и реализует гражданские права от своего имени, а также может выступать в качестве истца и ответчика в судах. Учредители юридического лица обладают в зависимости от ситуации либо обязательственными, либо вещными правами на имущество. Принцип имущественной обособленности закрепляется в учредительных документах и положениях учетной политики.

*Допущение непрерывности деятельности* предусматривает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности. Следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке [12]. Это выражается отсутствием намерений самоликвидироваться или сократить объемы производства и означает, что экономический субъект будет развиваться в будущем. Постоянно будут завершаться текущие факты хозяйственной жизни и возникать новые обязательства, использоваться активы и т. д. С институциональных позиций экономический субъект (фирма) является институтом в российской экономике. Поскольку институты функционируют в течение длительных периодов, определяя долгосрочную траекторию развития хозяйственной системы [330], то в этом слу-

чае допущение непрерывности деятельности ориентирует на построение информационного обслуживания решения долгосрочных проблем [79], необходимую преемственность бизнеса на основе согласованности целей его развития во времени и пространстве [363].

Особенность допущения непрерывности деятельности состоит в том, что его применение оправдывает формирование отчетных показателей, информирующих стейкхолдеров о достигнутых результатах деятельности, которые используются для оценки перспектив дальнейшего развития бизнеса экономического субъекта (дедукция образа действий в будущих периодах на основании исторических данных [32]).

Этот принцип нацеливает службу учета на создание информационного обслуживания контроллинга для выработки решений, имеющих долгосрочный характер, таких как проведение анализа конкурентоспособности производства продукции, поставок сырья и материалов, изменения ассортимента и освоения новых продуктов, инвестиций и т. д.

*Допущение последовательности применения учетной политики* состоит в том, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому [12]. Каждая подсистема управленческого учета (нормирование, планирование и бюджетирование, учет затрат и результатов, калькулирование себестоимости, управленческая отчетность и т. д.) – это конкретная управленческая технология. Институциональный подход к сущности данного принципа в управленческом учете заключается в предопределении дальнейшего использования эндогенного комплекса институциональных норм, закрепленных в учетной политике.

*Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.* Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами [12].



Допущение базируется на определенных составляющих, представленных на рисунке 2.4.

Согласно *методу начисления* факты хозяйственной деятельности отражаются в учете в тот момент, когда они произошли, т. е. способствовали возникновению денежных обязательств или требований. Таким образом, в учете отражается прибыль до реального поступления денежных средств или их эквивалентов. Данное обстоятельство позволяет лицам, принимающим решения, своевременно владеть исчерпывающей информацией о будущих денежных потоках экономического субъекта.

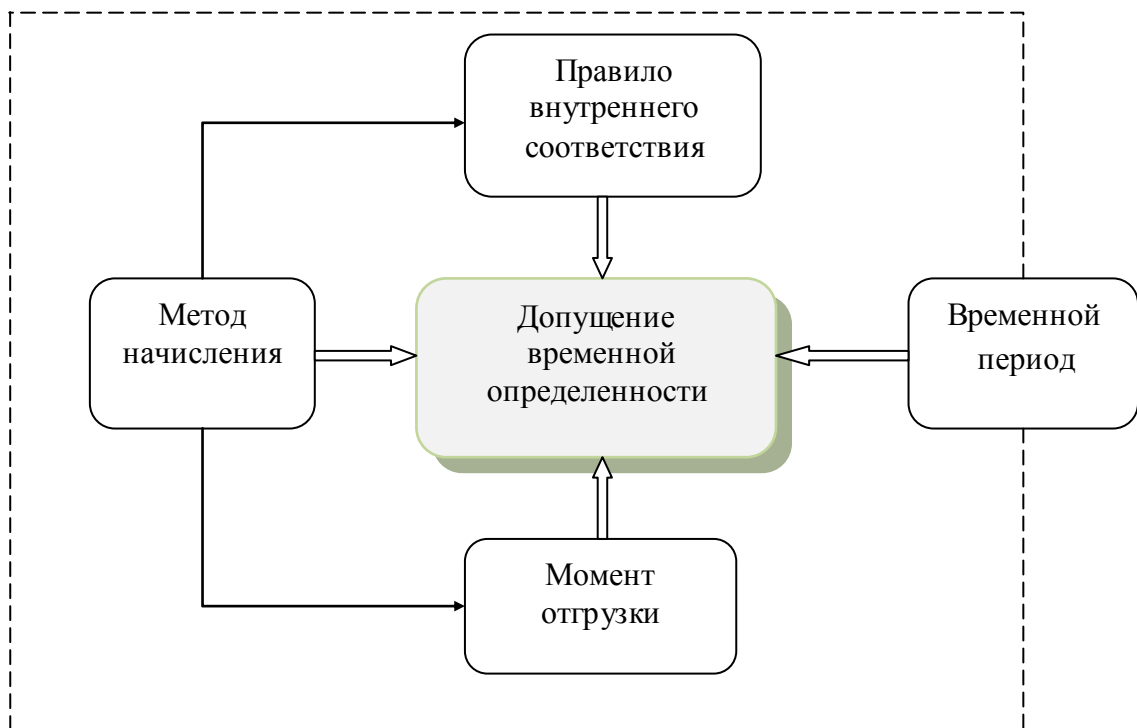


Рисунок 2.4 – Составляющие принципа допущения временной определенности

Момент возникновения дохода или расхода признается на основании документа, идентифицирующего момент продажи продукции и выполнением условий их признания, т. е. без учета финансовых результатов.

Списание затрат в качестве расходов возможно только после продажи продукции, когда происходит в большинстве случаев переход права собст-

венности на продукцию от продавца к покупателю. При этом временная определенность доходов должна быть соотнесена с соответствующими расходами, вследствие которых эти доходы были получены. Это положение лежит в основе правила соответствия. Это подтверждает и автор теории динамического баланса Э. Шмаленбах: «Актив – это затраты, которые должны стать доходами в будущем» [338]. Следует отметить, что правило внутреннего соответствия позволяет рассматривать факт приобретения активов как капитализацию расходов, т. е. не расход как таковой, а как изменение структуры имущества.

Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности в стратегическом аспекте управленческого учета должен трактоваться как необходимость отнесения прогнозного показателя распределения дохода от реализации в соответствии с принципом формирования расходов стратегической отчетности того же периода. Корректировка прогнозного показателя конкретного будущего периода может происходить только в случаях перспективных переоценок существенных сделок и курсов действий.

*Требование полноты* зафиксировано в п. 6 ПБУ 1/2008 и подразумевает полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности [12].

В управленческом учете требование полноты означает отражение всех фактов хозяйственной деятельности.

С позиций отражения фактов хозяйственной деятельности Я. В. Соколов вывел два «закона регистрации» [295]:

1) факты хозяйственной жизни подлежат регистрации только в том объеме, который позволяет оказывать управленческие воздействия на хозяйственные процессы;

2) затраты на регистрацию фактов хозяйственной жизни не должны превышать экономического эффекта от управленческих решений, получаемых на основе вновь полученных данных.

Информация, зарегистрированная в противоречие этим законам, является избыточной [295]. При избытке информации нарушается целостность системы учета, что приводит ее к экономически необоснованной.

Требование полноты реализуется уже на этапе формирования учетной политики, положения которой определяют перечень способов, сроков и лиц, ответственных за ведение управленческого учета. Эти положения влияют на непосредственное содержание, которое должно соответствовать нормам гражданского законодательства, иным нормативным документам, и отражение фактов хозяйственной жизни в управленческом учете.

Полнота управленческой отчетности обеспечивается исчерпывающими сведениями о наличии и использовании трудовых, материальных и финансовых ресурсов, о капитале, обязательствах, доходах, расходах и результатах деятельности организации, о влиянии внешних и внутренних факторов на достигнутые результаты, полезные для обоснования эффективных управленческих решений.

Внутренние процессы, происходящие в экономическом субъекте, сосредоточены на исполнении заключаемых договоров, которые подразумевают наличие правил по координации различных обменов. В результате основной требования полноты учетной системы является решение организационного вопроса договорной политики вследствие сплошной регистрации договоров как разновидности институционального соглашения, а также прав и обязательств, установленных законом, для правильного и полного отражения в учете данных по гражданско-правовым договорам.

Между принципами полноты и своевременности существует взаимозависимость. Если все факты были отражены в учете, т. е. соблюдается принцип полноты, то это означает, что они нашли своевременное отражение в учете и наоборот.

*Требование своевременности* означает соответствующее временное отражение фактов хозяйственной деятельности в управленческом учете и управленческой отчетности.

Практическая значимость данного требования заключается в обеспечении своевременного отражения фактов хозяйственной жизни в управленческом учете и отчетности (установление сроков подготовки), т. к. руководству организации и пользователям отчетности необходима объективная информация для принятия решений. Если постоянно в течение года (допустим, каждый месяц) отслеживать плановые и фактические расходы, то можно вскрыть потенциальный перерасход, чтобы инициировать корректирующие действия.

«Информация, полученная с опозданием, не имеет ценности» [25]. Полезность информации обусловлена ее своевременностью, но своевременность не выступает гарантом полезности. Своевременно поступившая информация позволяет оптимально решать управленческие задачи, исправлять допущенные ошибки и промахи, делать реальные прогнозы развития ситуации. Полезность текущей информации во многом зависит от момента ее регистрации, т. к. факт хозяйственной деятельности и его регистрация не всегда осуществляются одновременно. Правильная организация учетного процесса, оформленная соответствующими положениями учетной политики, способствует исполнению этого принципа.

Своевременность также вытекает из принципов временной определенности фактов хозяйственной деятельности и имущественной обособленности, несоблюдение которых приведет к нарушению своевременности.

*Требование осмотрительности* (по аналогии с МСФО – это принцип консерватизма) устанавливает большую готовность к признанию в управленческом учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

К данному принципу применены, по мнению Я. В. Соколова, два существенных правила [293]:

– доходы, потенциально сформированные в данном отчетном периоде, должны быть показаны в том отчетном периоде, в котором они будут реализованы;

– расходы, потенциально сформированные в данном отчетном периоде, не должны относиться на будущие отчетные периоды, а должны быть показаны в данном отчетном периоде.

При формировании управленческой отчетности следует проявлять осторожность: признавать доход только в том случае, если имеется уверенность в его получении, а все возможные убытки – безотлагательно. При определении способа списания товарно-материальных ценностей закрепляется тот, который дает более низкую их оценку.

Соблюдение принципа осмотрительности необходимо при заключении сделок (договоров). При определении дохода, связанного с моментом перехода права собственности, с одной стороны, соблюдение принципа осмотрительности способствует затруднению признания соответствующего момента времени и вносит определенный элемент субъективизма в учет, а с другой – ведет к признанию дохода, исходя из экономического содержания конкретной сделки, условий хозяйствования и профессионального суждения бухгалтера.

Принцип осмотрительности может не согласовываться с принципом начисления.

Следование принципу осмотрительности в управленческом учете способствует снижению риска принимаемых управленческих решений, т. к. все факты хозяйственной жизни оцениваются с точки зрения потенциальных потерь, а не возможных поступлений.

Реализация принципа осмотрительности способствует реальному отражению действительной экономической ситуации в экономическом субъекте.

*Требование приоритета содержания перед формой* предусматривает отражение в управленческом учете «фактов хозяйственной деятельности ис-

ходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования» [12]. Данное требование перешло в российское законодательство из МСФО (норма содержится в п. 10 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»).

Большинство фактов хозяйственной жизни, подлежащих отражению в управленческом учете, основаны на нормах гражданского законодательства. В отдельных случаях, когда между правовым и экономическим осмыслением факта хозяйственной жизни существует противоречие, необходимо отступить от юридических норм и отдать предпочтение экономическому содержанию факта с целью формирования достоверной информации для пользователей. Аналогичной позиции придерживаются Я. В. Соколов и С. М. Бычкова. Они указывают, что именно такое понимание принципа приоритета содержания перед формой надо признать правильным, т. е. не юридическое понятие «акцепт при выполнении договора поставки», не факт оприходования товаров, означающий выполнение договора о материальной ответственности, важны для бухгалтера, а важен сам факт возникновения обязательства [294].

Договор выступает надлежащей формой правового опосредования экономических отношений между контрагентами. В этом случае договор «будет юридически отображать экономические процессы, которые не должны превратно интерпретировать их подлинную сущность» [230, с. 127]. Требование приоритета содержания перед формой подлежит применению на стадии документирования сделок, а не на этапе регистрации объектов управленческого учета, которые фиксируются в первичном документе.

Таким образом, при внедрении управленческого учета, когда экономический субъект не обременен не только установками нормативных актов, но и применением двойной записи, можно сформировать методологию учета, в основу которой заложено экономическое содержание фактов хозяйственной жизни. Например, исчисление финансового результата по просроченной задолженности и его индексация с учетом инфляции и т. д. При определении

методологии управленческого учета реальное воплощение получает профессиональное суждение. Профессиональное суждение наилучшим образом предоставляет возможность реализации идеи приоритета содержания перед формой в противоположность государственному регулированию.

*Требование непротиворечивости* в бухгалтерском учете характеризует тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца [12]. В управленческом учете данное требование означает, что данные первичных документов и данные, которые переносятся в отчеты, должны совпадать. При этом равновесное состояние модели управленческого учета не сводимо к формально понимаемому равновесию – равенству доходов и расходов.

Счета управленческого учета методически и организационно должны быть обособлены от других счетов бухгалтерского учета, поскольку на них выстраивается конфиденциальная информация для внутрифирменного управления и использования.

Формирование учетных данных в стоимостном выражении, в тесной интеграции с подмодулями системы, оперирующими данными в иных единицах измерения, является необходимым условием и одновременно критерием непротиворечивости данных.

Институциональный смысл требования непротиворечивости в управленческом учете сводится к локальному равновесию формальных (правил, закрепленных в правовых нормах и составляющих общие и конкретные ограничения) и неформальных (общепринятые условности и особенности поведения, связанные с тем, как информация управленческого учета используется на практике) ограничений.

Формальные правила могут дополнять неформальные ограничения и повышать их эффективность [253]. В данном случае основным условием локального равновесия будет являться согласованность формальных и неформальных ограничений.

Логические формулы, определяющие *институциональное равновесие модели управленческого учета* как одновременное соблюдение двух типов равновесия, показывают согласованность (формула 2.1).

$$E_s = f(A_1; A_2) \quad (2.1)$$

где  $E_s$  – равновесное состояние институциональной среды управления;  
 $A_1; A_2$  – аргументы, от которых зависит равновесное состояние [130].

Зависимая переменная или функция ( $E_s$ ) – равновесное состояние модели управленческого учета – меняет свое значение под влиянием изменяющихся значений аргументов-равновесий  $A_1$  и  $A_2$ . Когда возникающие изменения аргументов уравниваются между собой, то система либо остается в прежнем равновесном состоянии, либо перемещается в другое, с иными значениями аргументов-равновесий (формула 2.2).

$$E_s' = f(A_1'; A_2') \quad (2.2)$$

где  $E_s'$  – иное равновесное состояние институциональной среды управления как производное от предыдущего;

$A_1'; A_2'$  – измененные аргументы-равновесия.

Подобное представление о равновесии модели управленческого учета переводит изучение данного вопроса на институциональное поле, где, наряду с формальными характеристиками, учитываются и изменения неформальной составляющей. Базовым условием равновесия модели является одновременное соблюдение двух типов равновесия – упорядоченность формальных ограничений и согласованность формальных и неформальных.

*Требование рациональности* означает рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации [12].



В большом толковом социологическом словаре дается интерпретация понятия «рациональность». Это эффективная деятельность по достижению поставленных целей, т. е. соответствие намерений целям<sup>18</sup>.

Представления об экономической рациональности, т. е. оправданности цели и средств ее достижения, применимы к организации управленческого учета, т. к. данная рациональность основана на калькулировании его внедрения и осуществления и сопоставлении результатов и затрат.

Неоклассической теорией установлено, что ее ядром является модель рационального выбора в условиях заданного набора ограничений. Постулаты неоклассической экономики рассматривают поведение экономических агентов и проблемы выбора решения из ряда альтернатив с позиции ожидаемых результатов, что отражено в работах Г. Саймона [285]. «Неоинституциональный подход отличается большей реальностью и отображает два важнейших поведенческих положения – ограниченную рациональность и актуализацию возможности оппортунистического поведения. Следовательно, существенная часть институтов (традиций, обычаев, правовых предписаний) способствует снижению негативных последствий ограниченной рациональности и трансформации оппортунистического поведения» [285].

Как утверждает Г. Саймон, «коль скоро фирмы и потребители не в силах эффективно работать со всей информацией, необходимой для достижения максимума, они не прибегают к максимизации, а «находят удовлетворительный результат», то есть просто стараются достичь приемлемого минимума» [285].

Любое управленческое решение основывается на анализе информации, которая подготавливается и упорядочивается в системе контроллинга на платформе управленческого учета. Это определяет ярко выраженную связь

---

<sup>18</sup> Большой толковый социологический словарь : в 2-х т. / Д. Джери, Дж. Джери; пер. с англ. Н. Н. Марчук. – Москва: АСТ, Вече, 1999. – Т.2. – 528 с.

между успешностью деятельности экономического субъекта и качеством информационно-методического обеспечения.

Существенность является одной из важнейших качественных характеристик управленческой информации. Она влияет на принятие адекватных экономических решений пользователями этой информации. Без соблюдения принципа существенности информация может потерять свою экономичность и рациональность. Это значит, что затраты на сбор и обработку учетных данных могут превысить экономический эффект от принятия правильных управленческих решений.

Следовательно, исходя из требования рациональности, одной из задач формирования учетной политики является создание такой модели управленческого учета в экономическом субъекте, которая обеспечила бы эффективность и экономичность использования ограниченных материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Выбор организационной формы управленческого учета – это важный фактор рационализации учетного процесса.

К *универсальным принципам* следует отнести «Международные принципы управленческого учета», которые были разработаны двумя крупнейшими организациями в области управления и учета CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants) и AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants) при участии генеральных и финансовых директоров компаний, регуляторов и финансовых специалистов из 20 стран в октябре 2014 г.

В опубликованном документе «Global Management Accounting Principles» представлены четыре ключевых принципа управленческого учета [368]:

– *коммуникация – ключевой компонент успеха*. Хороший управленческий учет начинается с общения и им же завершается, позволяя руководителям от разрозненных данных перейти к целостной картине.

– *использование релевантной информации.* Одна из ключевых задач управленческого учета – своевременное обеспечение руководства необходимой информацией. Выявление, сбор, проверка, подготовка и хранение актуальных данных возможны только тогда, когда нужды принимающего решения руководителя понятны.

– *анализ влияния различных факторов на ценность компании.* Сильную структуру управленческого учета отличает способность превращать информацию в конкретные выводы путем прогнозирования последствий моделируемых сценариев.

– *управление, основанное на доверии.* Необходимо активное управление отношениями и ресурсами для обеспечения безопасности финансовых и нефинансовых активов, репутации и ценности компании.

Данные принципы формируют структуру, определяющую на каких аспектах учёта необходимо сосредоточивать внимание в цепочках создания стоимости экономического субъекта.

При формировании учетной политики *частные принципы* управленческого учета определяются самостоятельно экономическим субъектом, они не должны противоречить учетным и универсальным.

Закономерно предположить, что учетная политика для целей управленческого учета, как и любые осмысленные действия, предполагает не только наличие некоторых инерционных ориентиров, но и разработку и перманентное обновление ее целей и задач. Поэтому на первое место среди частных принципов следует определить *целенаправленность*. При создании информационной базы управленческого учета все усилия будут сосредоточены на сборе и систематизации данных для актуализации целевых результатов. При составлении прогноза следует определить наиболее рациональные пути достижения целей в зависимости от развития бизнеса и предполагаемых ресурсов. Планирование распределения ресурсов и алгоритма конкретных дейст-

вий должно предусматривать приоритетность целей и задач, которые были ранее определены.

Следующим принципом должен стать принцип *научности*. Разработка и реализация учетной политики для целей управленческого учета – это сложная и трудоемкая работа, которая может быть проделана только на основе знаний (теории и методологии учета), накопленных за все предшествующее время и имеющегося передового опыта, т. е. используя научный подход.

Формирование учетной политики для целей управленческого учета должно быть основано на сочетании вышеизложенных принципов (учетной политики, универсальных и частных), образующих полный и достаточно логичный набор для построения модели управленческого учета, удовлетворяющего требованиям соответствующей концепции контроллинга.

Концепция формирования учетной политики для целей управленческого учета, предусматривающая институциональные интересы пользователей информации в формальной и неофициальной иерархии, предполагает реализацию теоретико-методологических аспектов учетной политики и концептуальных решений на разных уровнях учетного процесса.

### **2.3. Договорная политика организации как основа информационно-методического обеспечения системы контроллинга**

В настоящее время экономическая наука рассматривает экономические субъекты бизнеса как целостную экономическую систему. Современная учетная теория, ориентированная на экономический субъект как институциональную единицу, оказывает влияние на экономику через процесс взаимодействия экономических субъектов на рынке.

Общество, в котором существует товарное производство, не может обходиться без актов обмена товарами [178, с. 245]. Субъекты торгового оборота заключают сделки между собой с целью извлечения прибыли. Следова-

тельно, реализация договорной политики имеет прямое отношение к получению хозяйствующим субъектом экономических выгод.

Изучать правовые институты с экономической точки зрения, используя институциональный анализ, предметом которого выступали сделки, целенаправленно начали «старые» институционалисты. Развитие теории контрактов привело к исследованию юридических вопросов. Данное обстоятельство выразилось в несоответствии между существующими экономическими отношениями (взаимодействие различных школ и подходов) и правовыми предписаниями.

На любом рынке спрос рождает предложения, продавцы и покупатели заключают сделки. Естественно считать, что на институциональном рынке заключаются институциональные трансакции (сделки) [19, 266].

Реализация коммерческих планов экономических субъектов невозможна без совершения сделок (заключения договоров). Договорная политика во многом определяет ведение управленческого учета.

Важным элементом организации учета является использование сделки как базового компонента, а договора (внутреннего либо внешнего) или эквивалентного ему документа – в качестве отражения фактов хозяйственной жизни по сделке в учете, содержащих множество аналитических атрибутов. Схема возможных аспектов отражения сделки в управленческом учете представлена на рисунке 2.5. Следует отметить, что договоры относятся к той разновидности юридических фактов, которые являются сделками. Следовательно, подразумевают действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей [1, ст. 153].

В отличие от сделки договор не может быть односторонним и всегда подразумевает соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей [1, ст. 420], т. е. порождение гражданско-правовых последствий. Возникающие при этом до-

говорные отношения требуют серьезного отношения со стороны контроллеров и высшего руководства экономических субъектов.

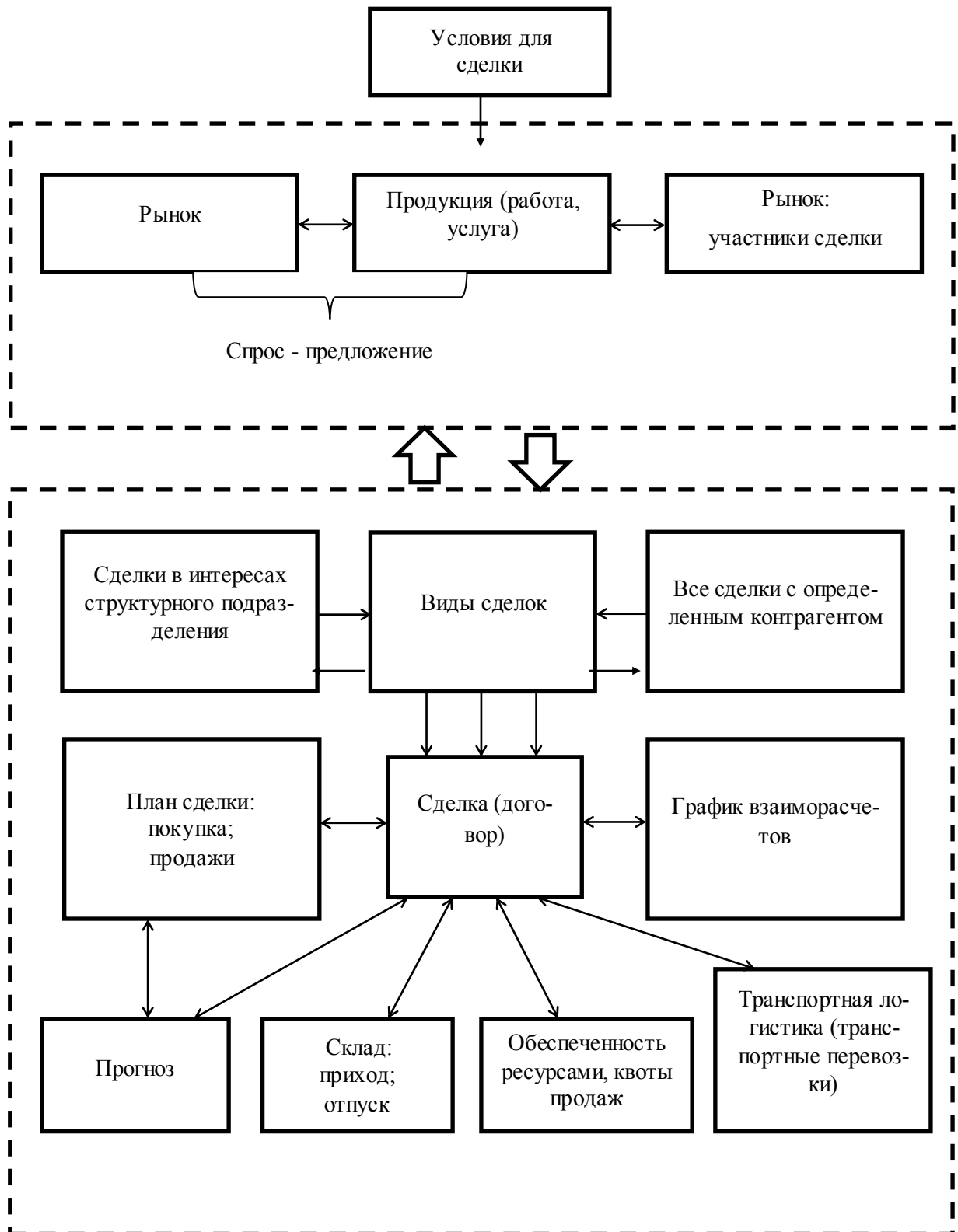


Рисунок 2.5 – Возможные аспекты отражения сделки в управленческом учете

Сущность управленческого учета заключается в производстве информации для управления [293]. Контроллинг в сфере договорной политики, выполняя роль поддержки в принятии и реализации управленческих решений, в вопросах выбора контрагента, предмета (вида) и условий договоров (их выполнения), ориентируется на информацию, формируемую в управленческом учете. Методологической основой организации системы управленческого учета и управленческой отчетности в системе контроллинга являются договорные отношения. Для юридического обоснования фактов хозяйственной жизни при совершении сделки основанием является возникновение, изменение и прекращение конкретных правоотношений.

Партнерские связи в современных условиях ведения бизнеса выступают не только важным составным элементом предпринимательских действий, но и необходимым условием договорных отношений между контрагентами, давая возможность каждому из них получить определенный уровень прибыли за счет обмена результатами деятельности. Поэтому целью взаимодействия с бизнес-партнерами всегда является получение необходимого доступа к каким-либо ресурсам (материально-техническим ресурсам, готовой продукции, финансовой среды), рынкам, технологиям или каналам распределения [112].

Эффективность деятельности экономического субъекта во многом зависит от правовых факторов. В соответствии со ст. 8 ГК РФ [1] из договоров и иных сделок, предусмотренных законом, а также из договоров и сделок, хотя и не предусмотренных законом, но не противоречащих ему, возникают гражданские права и обязанности, правоотношения участников сделки. В связи с этим особое значение в управлении экономическим субъектом уделяется формированию договорной политики, вплотную связанной с транзакционными издержками.

«Трансакция – это не обмен товарами, а отчуждение и присвоение прав собственности и свобод, созданных обществом» [360, с. 652.]. Большая роль в данном случае отводится рыночной трансакции, которая предполагает единый правовой статус ее контрагентов. Чтобы выполнить трансакцию, должно быть обоюдное добровольное согласие сторон совершить обмен правами собственности на блага, возникающий в результате добровольного соглашения обеих сторон этой трансакции.

По мнению Р. Коуза, который ввел понятие «трансакция», «чтобы осуществить рыночную трансакцию, необходимо определить, с кем желательно заключить сделку и на каких условиях провести предварительные переговоры, подготовить контракт. Собрать сведения, чтобы убедиться в том, что условия контракта выполняются и т.д.» [212, с. 59].

Договорная политика влияет не только на положение дел партнеров экономического субъекта, но и служит первоисточником учетного процесса, на основе которого будет строиться система контроллинга.

Договор как основное правовое средство ведения бизнеса обладает широкими экономическими и регулятивными возможностями, которые могут реализоваться только в процессе разработки грамотной договорной политики экономического субъекта. Договорная политика как инструмент контроллинга широко используется экономическими субъектами.

Начало оформления термина «договорная политика» связано с принятием и изданием первой части Гражданского кодекса РФ в 1994 г. [1]. Данное понятие получило развитие в работах И. И. Бочкаревой, В. А. Быкова [56], Т. А. Гусевой [102], Н. Н. Макаровой [229], М. Л. Пятова [277], Н. А. Сидоровой [289].

Можно заключить, что договорная политика – это выбор вида и условий договора как индивидуально-правовых норм для формирования структурированной системы договорных отношений. Именно договор выступает на-



чалом договорной политики, являясь непосредственным регулятором отношений сторон.

Представленная дефиниция договорной политики соответствует различным научным взглядам, но не рассматривается как элемент научной новизны.

Содержание договорной политики достаточно сложное, т.к. охватывает учетную политику для целей бухгалтерского (финансового, управленческого) учета, налогообложения и основывается:

- на концепции основных направлений, целей и главных задач, свойственных для каждой из учетных политик;
- на создании соответствующего локального финансового механизма;
- на правовом управлении экономической деятельностью экономических субъектов.

Формами рыночной структуры могут выступать различные институты – «правила игры», нормативный уровень отношений и системы, их реализующие: законы, различного рода кодексы поведения, типы отношений и взаимообусловленность экономических отношений.

С позиции институционального подхода формирование договорной политики в области управленческого учета в системе контроллинга как комплекса внутренних нормативных документов, регламентирующих типовые формы договорной документации и порядок работы с договорами, способствует более эффективному использованию возможностей учета, вписывающихся в условия действующей институциональной среды.

Положения теории контракта занимают одно из определяющих мест в институциональной экономике. Впервые подход к контрактам как к отношениям, которые стороны стремятся поддерживать [41], был предложен крупным представителем австрийской экономической школы Бем-Баверком. Посредством контракта происходит передача прав собственности на блага. В новой институциональной экономической теории контракт рассматривается

как разновидность институционального соглашения. А. А. Азуан определяет контракт как правило, структурирующее во времени и (или) пространстве взаимодействия между двумя (или большим числом) экономическими агентами относительно обмена правами собственности на основе обязательств, добровольно взятых ими на себя в результате достигнутого соглашения [19]. В предмете юриспруденции контракт как интерпретируемое явление будет представлять договор.

Цель договорной политики – установление стабильных договорных отношений с партнерами (сторонними организациями, частными лицами, клиентами, поставщиками, деловыми сообществами, государством, органами местного самоуправления и пр.), основанных на доверии и взаимной выгоде, которые играют ключевую роль в достижении успеха и учитывают интересы всех контрагентов экономического субъекта. Многие авторы единодушны в определении целей участников договорных отношений. «Цели, преследуемые такими лицами, совпадают в смысле встречной противоположной направленности» [179, с. 761]. Цель заключения договора – это предмет (вид) сделки, взаимные права и обязанности сторон (партнеров), отображающие условия договора, а комплексность всех условий договора составляет его содержание. Договорная политика в системе контроллинга экономического субъекта должна строиться на основе следующих принципов договорного права:

- 1) принцип свободы договора и автономии воли;
- 2) принцип диспозитивности;
- 3) принципы исполнения обязательств.

Раскроем содержание каждого принципа договорной политики.

Принцип свободы договора является одним из основополагающих принципов гражданского права, который не только прямо закреплен в статьях 1, 9 и 421 [1] (рис. 2.6), но и пронизывает большое количество других

норм, являясь выражением более общего принципа – принципа диспозитивности [290].

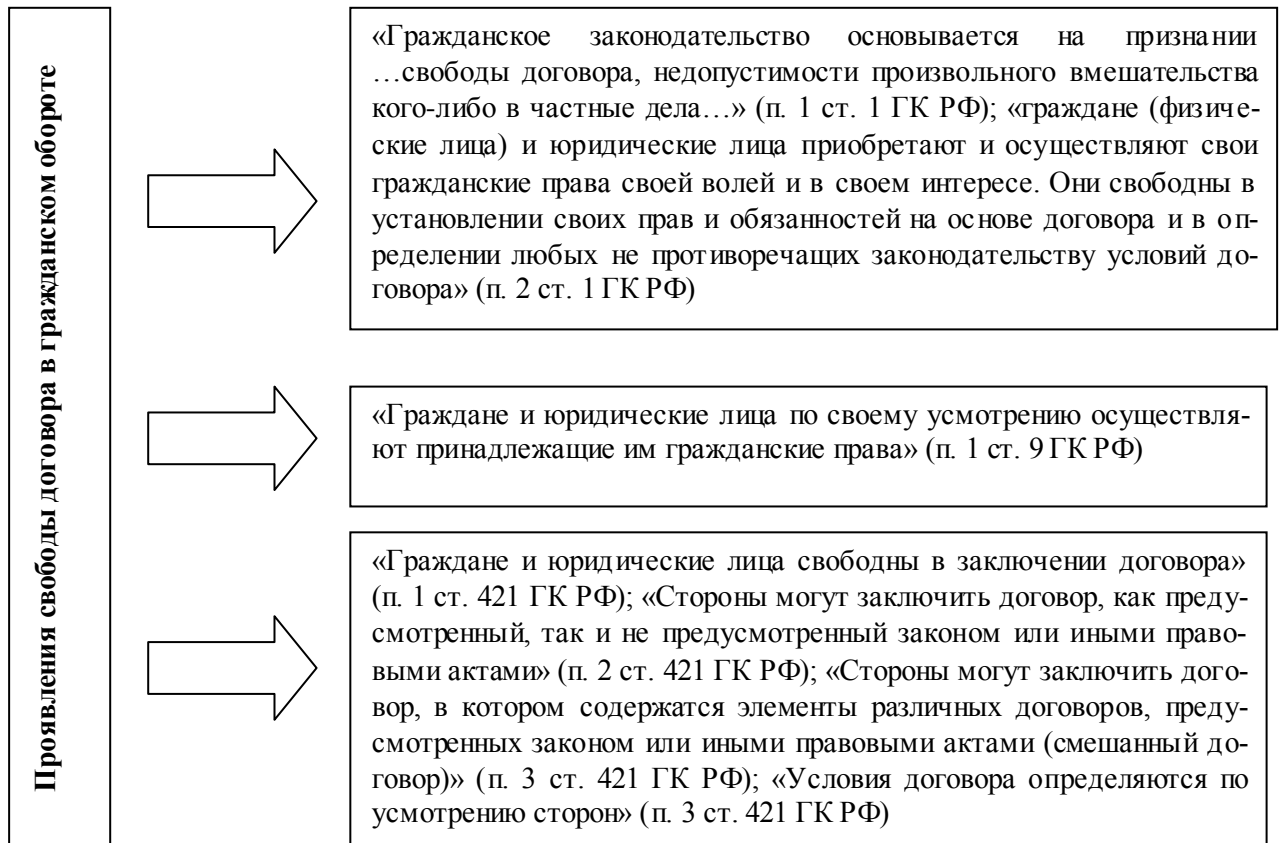


Рисунок 2.6 – Прямое проявление принципа свободы договора в гражданском обороте [229]

Свобода договора, как любая другая свобода, не может быть безграничной. В нормах договорного права в общей форме в Гражданском кодексе РФ (ст. 421 «Свобода договоров», ст. 426 «Публичный договор» и ст. 428 «Договор присоединения») устанавливаются различного рода ограничения, которые детализируются в других статьях гражданского законодательства [1]. Таким образом, законодательно установленные императивные правовые нормы, которые имеют отношение к договорам, отображают ограничения свободы.

В институциональном смысле значение контрактной (договорной) свободы сводится к тому, что частный владелец права собственности (пучка правомочий) может передавать это право вместе с активом, к которому оно относится, туда, где это право оценивается более высоко [322]. При этом свобода контракта, как и договора, включает свободу:

- 1) решения о заключении контракта;
- 2) выбора партнера при заключении контракта;
- 3) определения содержания контракта;
- 4) выбора формы (типа) контракта. Из свободы контракта вытекает частная автономия.

Проявление принципа свободы договора шире, чем автономия воли, и полностью на него распространяется. Для договора требуется совпадение воли сторон по всем вопросам, которые имеют для них существенное значение. Автономия воли «состоит в том, что стороны имеют право устанавливать по своему усмотрению содержание договора» [489, с. 203].

Исследования практики применения ст. 431 ГК РФ [1] показывают, что первостепенной задачей суда при определении прав и обязанностей договора является установление действительной воли сторон, что сочетается с принципом свободы договора.

Наличие *принципа диспозитивности* определяется договорным правом, где поведение сторон преимущественно регулируется императивными и диспозитивными нормами, которые в большинстве случаев не могут быть установлены непосредственно из текста закона, что не раз на это указывал В. С. Плотников [266].

Однако принцип диспозитивности наиболее содержательно отображен в п. 2 ст. 1 ГК РФ: «Граждане (физические лица) и юридические лица приобретают и осуществляют гражданские права своей волей и в своем интересе». Несмотря на достаточную лаконичность нормы, ее пределы может содержать только источник права. Принцип диспозитивности в договорных правоотно-

шениях проявляется в возможности сторон по своему усмотрению «приблизить» законодательство к соответствующим действиям (реализовывать субъективные права) [1].

Договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами (императивными нормами), действующими в момент его заключения (п. 1 ст. 422 ГК РФ). Императивные нормы права – «нормы права, содержащие властные предписания, отступления от которых не допускаются»<sup>19</sup>. При отклонении условий договора от императивных норм наступают последствия в соответствии со ст. 168 ГК РФ, т. е. несоответствие сделки требованиям нормативных правовых актов свидетельствует о признании ее недействительной [1].

Избыточность императивности не позволяет участникам гражданского оборота (и прежде всего предпринимателям) самим определять условия взаимодействия друг с другом. Проблема усугубляется тем, что многие нормы корпоративного права нередко расцениваются российскими судами как императивные, если в них прямо не сказано «если иное не предусмотрено соглашением сторон» [165]. Таким образом, следует отказаться от упования исключительно на приоритет свободного договорного усмотрения сторон в гражданских правоотношениях. В практике разработки договорной политики как элемента системы контроллинга организации следует учитывать, что свобода в гражданском обороте возможна лишь при наличии жестких самоограничений у его участников [272].

Договорная политика в деле конструирования договорных отношений должна формировать регулятивные модели договора, отражающие в большей или меньшей степени элементы императивных и диспозитивных норм, что доказано в работах С. В. Булгаковой и В. С. Плотникова [54, 266].

---

<sup>19</sup> Большой энциклопедический словарь / гл. ред. В. Н. Ярцева – 2-е изд. – Москва: Большая Российская энциклопедия, 1998. – 685 с. – С. 373.

Одним из объектов учета являются обязательства. Обязательство возникает из договора в соответствии с действующим законодательством в независимости какого-либо движения в его исполнении. Анализ и обобщение полученной информации о ходе выполнения договорных обязательств способствует повышению эффективности их координации в системе контроллинга.

В нормах гражданского законодательства РФ отсутствует определение исполнения обязательства. «Исполнение обязательств состоит в совершении кредитором и должником действий, составляющих содержание их прав и обязанностей, как-то: передача вещи, уплата денег, выполнение работ и т. д.»<sup>20</sup>.

Правила исполнения обязательств – это институции, формирующие порядок реализации (устных и письменных) договоров. Общие правила исполнения обязательств, как распространенные «правила игры», образуют принципы исполнения обязательств (общие требования законодательства) и в обязательном порядке должны применяться в договорной политике для снижения риска неисполнения обязательства по сделкам. Общие требования законодательства в данном аспекте базируются на следующих принципах:

- надлежащего исполнения обязательств;
- нерасторжимости и неизменности;
- реального исполнения;
- разумности и добросовестности.

*Принцип надлежащего исполнения обязательств* косвенно закреплен в ст. 309 ГК РФ [1]. Данная статья устанавливает принцип надлежащего исполнения обязательств и раскрывает признаки, которым должно отвечать такое исполнение: соответствие условиям обязательства и требованиям закона или иным правовым актам; при отсутствии таких условий и требований – обычаям или иным предъявляемым требованиям. Этот принцип выражается в

---

<sup>20</sup> Большой юридический словарь / под ред. А. Я. Сухарева, В. Е. Крутских. – 2-е изд., и доп. – Москва: ИН-ФА-М, 2004. – 704 с. – С.236.

отношении надлежащего предмета обязательства, надлежащих субъектов, надлежащего места, надлежащего времени. Из чего следует, что исполнение обязанностей в срок представлено как одно из условий принципа надлежащего исполнения обязательств. При разработке учетной политики в рамках системы контроллинга необходимо учитывать действие ст. 315 ГК РФ, по которой «досрочное исполнение обязательств, связанных с осуществлением его сторонами предпринимательской деятельности, не всегда отвечает интересам управомоченного лица и допускается, если иное не предусмотрено законом или договором либо не вытекает из существа обязательства» [1]. Следовательно, досрочное нарушение сроков исполнения обязанностей является основанием для применения мер гражданско-правовой ответственности.

Правило «о различном соотношении императивных, а также диспозитивных норм с условиями договоров, закрепленное в ст. 5 и 421 ГК РФ, распространяются на все обязательства, независимо от оснований их возникновения» [1].

*Принцип нерасторжимости и неизменности* выражается в презумпции недопустимости одностороннего отказа от исполнения имеющихся обязательств, а для договорных обязательств – также в отказе от одностороннего изменения их условий любым из участников. Невыполнение данного принципа рассматривается как основание для применения мер ответственности. Он сформулирован в ст. 310 ГК РФ [1]. На основании правил данной статьи односторонний отказ от исполнения обязательства и одностороннее изменение их условий допускаются только в исключительных случаях, предусмотренных законом. Примеры таких исключений содержатся в п. 1 ст. 523 ГК РФ, которые гласят, что односторонний отказ от исполнения договора поставки (полностью или частично) или одностороннее его изменение допускаются в случае существенного нарушения договора одной из сторон [1]. В обязательствах, связанных с осуществлением обоими контрагентами предпринимательской деятельности, возможно предусмотреть в договоре основа-

ния для одностороннего отказа от их исполнения или одностороннего изменения их условий. Пункт 3 ст. 450 ГК РФ не предусматривает каких-либо ограничений в договорах, не связанных с предпринимательской деятельностью, но односторонний отказ от исполнения обязательств и изменений условий договора не лишает вторую сторону права оспаривать правомерность такого отказа или изменения [1, 203].

*Принцип реального исполнения обязательств* означает необходимость осуществления должником тех действий (или воздержания от определенных действий), которые составляют его предмет. Из данного требования следует по общему правилу недопустимость замены предусмотренного обязательством исполнения денежной компенсацией (возмещением убытков). Поэтому в случае ненадлежащего исполнения обязательства должник не освобождается от обязанности его дальнейшего исполнения в натуре, если только иное не предусмотрено законом или договором согласно п. 1 ст. 396 ГК РФ [1]. Если же должник не исполнил обязательства кредитора, то уплата неустойки освобождает его от исполнения обязательства в натуре. Должник также освобождается от исполнения обязательства в натуре, если такое исполнение вследствие допущенной им просрочки утратило интерес для кредитора либо последний согласился получить за него отступные на основании п. 3 ст. 396 ГК РФ [1].

В современных рыночных условиях принцип реального исполнения обязательств имеет ограничения. Поэтому, если иное не предусмотрено законом, то кредитор имеет право предусмотреть в договоре наличие условий, при которых должник освобождается от исполнения обязательства в натуре при уплате соответствующей неустойки, а также условий, при которых сохраняется обязанность по исполнению обязательства.

Таким образом, очень важно в некоторых договорах «предусматривать ответственность не только за ненадлежащее исполнение договора, но и за его



неисполнение, при этом оговаривая, что будет считаться неисполнением договора» [204].

В п. 3 ст. 10 ГК РФ указано, что исполнение обязательства также подвластно презумпции *принципа разумности и добросовестности* как одного из общих принципов осуществления гражданских прав и исполнения обязанностей [1]. Данный принцип в ГК РФ не раскрыт.

Смысл принципа разумности, по мнению Е. А. Суханова, заключается в том, что «обстоятельства должны исполняться «в разумный срок» (если точный срок их исполнения не предусмотрен и не может быть определен по условиям конкретного обстоятельства); кредитор вправе «за разумную цену» поручить исполнение обязательства третьему лицу за счет неисправного должника; кредитор должен принять «разумные меры» к уменьшению убытков, причиненных ему неисправным должником» [96, с. 51].

Наличие принципа разумности и добросовестности у участников правоотношений закреплено в п. 5 ст. 10 ГК РФ [1]. В соответствии с данной нормой добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются.

При исследовании объективного подхода к толкованию договора следует принять во внимание, что исходной посылкой понятия договора служит не соглашение сторон, основанное на принципе автономии воли, как в классической модели, а концепция договора как акта коммуникации индивидов [152, 290]. Из чего следует, что должна быть разумная воля сторон в отношении содержания и значения условий договора.

В области договорных отношений закрепление сроков исполнения обязательств сторон, гарантий и условий безопасности – традиционная разумная практика. В данном контексте принцип разумности заключается в том, что «обстоятельства должны исполняться «в разумный срок» (если точный срок их исполнения не предусмотрен и не может быть определен по условиям конкретного обстоятельства); кредитор вправе «за разумную цену» поручить

исполнение обязательства третьему лицу за счет неисправного должника; кредитор должен принять «разумные меры» к уменьшению убытков, причиненных ему неисправным должником» [96, с. 51].

Одним из аспектов принципа разумности является то, что разумные лица на месте сторон-участников при заключении сделки (договора), осознают спорные условия в том значении, которое служит гарантией сохранения ее действительности и исполнимости. Из перспективы понимания спорного условия разумным лицом должны быть исключены любые версии интерпретации, которые заведомо не будут исполняться или приведут к абсурдному результату либо недействительности сделки. По этой причине данное правило также может быть использовано для установления понимания неясного условия, которым обладало разумное лицо.

Добросовестность участников гражданских правоотношений презюмируется и довольно далека от совокупной обязанности исполняться добросовестно. При этом принципом добросовестности обусловлены императивные нормы подрядных обязательств.

Принцип разумности и добросовестности действий участников гражданского оборота должен действовать всегда, а не только в тех случаях, когда закон ставит защиту гражданских прав в зависимость от того, выполнялись ли эти права разумно и добросовестно. Следовательно, принцип разумности и добросовестности можно рассматривать как приравнивание к не злоупотреблению правом.

Таким образом, своевременным и полным исполнением обязательств (надлежащим исполнением) достигается их цель, которая направлена на удовлетворение прав и интересов кредиторов и прекращение обязательств.

Исполнение договора при реализации интересов, которые преследовались при заключении договора участниками договорного отношения, является основной целью. Договорная политика основывается на умении обеспечи-

вать оформление сделок такими договорами, которые гарантировали бы наиболее благоприятные условия для экономического субъекта.

Договорная политика в предпринимательской деятельности обеспечивает разработку и внедрение новых моделей поведения на основании заключаемых договоров и образования новых норм без участия государства. Это позволяет оперативно реагировать на изменение экономических реалий, говорить о появлении рациональных и адаптированных к ситуации правил поведения. Таким образом, договорная политика как составляющая учетной политики является элементом локализации институтов, «балластом» устойчивого типа поведения, системой норм, источником нормативного регулирования, механизмом экономического согласованного взаимодействия и т. д.

В ходе исследования установлено, что концепция формирования учетной политики для целей управленческого учета – это наиболее рациональные и важные установки, которые позволяют раскрыть цель, содержание и принципы самой политики в отношении фактов хозяйственной жизни экономического субъекта.

В этой связи сформулировано авторское определение учетной политики для целей управленческого учета как комплекса учетно-аналитических методик отдельных процессов в детерминированном состоянии системы управленческого учета при обязательном мониторинге факторов внешней и внутренней среды, воздействующих на процесс ее разработки и реализации. Основной целью учетной политики для целей управленческого учета в авторском представлении будет являться определение внутренней структуры организации и локальных стандартов (методологии и технологии) функционирования системы учета и определение такого ее взаимодействия с объектом управления, которое приводило бы к минимизации информационно-управленческих рисков экономического субъекта.

Выявлено, что в холдинговой структуре управленческая учетная политика должна иметь корпоративный статус, устанавливая единый порядок и принципы ведения учета применительно ко всем сегментам и видам деятельности холдинга с учетом их специфики.

Контроллинг в сфере договорной политики, выполняя роль поддержки в принятии и реализации управленческих решений, в вопросах выбора контрагента, предмета (вида) и условий договоров (их выполнения), ориентируется на информацию, формируемую в управленческом учете. Методологической основой организации системы управленческого учета и управленческой отчетности в системе контроллинга являются договорные отношения, служащие первоисточником учетного процесса, на основе которого будет строиться система контроллинга.

Для юридического обоснования фактов хозяйственной жизни при совершении сделки основанием является возникновение, изменение и прекращение конкретных правоотношений. Это позволило определить с позиции институционального подхода установку требования непротиворечивости в управленческом учете. Требование непротиворечивости в управленческом учете сводится к локальному равновесию формальных (правил, закрепленных в правовых нормах и составляющих общие и конкретные ограничения) и неформальных (общепринятые условности и особенности поведения, связанные с тем, как информация управленческого учета используется на практике) ограничений, что реализуется в договорной политике и определяет основы организации подсистемы управленческого учета.

Большая роль в данном случае отводится рыночной трансакции, которая предполагает единый правовой статус ее контрагентов. Для того, чтобы выполнить трансакцию, должно быть обоюдное добровольное согласие сторон ее совершить обмен правами собственности на блага, возникающий в результате добровольного соглашения обеих сторон этой трансакции.

С позиции институционального подхода формирование договорной политики в области управленческого учета в системе контроллинга как комплекса внутренних нормативных документов, регламентирующих типовые формы договорной документации и порядок работы с договорами, способствует более эффективному использованию возможностей учета, вписывающихся в условия действующей институциональной среды.

Из чего следует, что договорная политика в области управленческого учета в системе контроллинга – это методологический механизм, который позволяет с соблюдением всех принципов договорного права сохранить текущее положение экономического субъекта, сократить транзакционные издержки, благодаря ранжированию договорных отношений, а также достигнуть намеченных финансовых перспектив.

## **ГЛАВА 3. МЕТОДЫ БИЗНЕС-АНАЛИЗА КАК АНАЛИТИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА ОРГАНИЗАЦИЙ**

### **3.1. Системные инструменты контроллинга в структуре учетной, аналитической и контрольной подсистем**

Для разработки основных рекомендаций по использованию системных инструментов контроллинга в организациях с целью повышения эффективности управления необходимо рассмотреть его основные инструменты, которые получили наибольшее распространение в зарубежной и отечественной практике. На основе сформулированной автором концепции контроллинга как способа формирования его системных инструментов и рекомендаций по их использованию на основе неосистемности, которая заключается в смещении восприятия фактов хозяйственной жизни с эндогенного на экзогенное, выделим системные инструменты контроллинга для учетной, аналитической и контрольной подсистем.

В экономической литературе инструменты контроллинга подразделяют по различным классификационным признакам: по горизонту планирования, основным функциям управления, центрам ответственности и т. д. По горизонту планирования Э. Майер и Р. Манн предложили выделить инструменты оперативного и стратегического контроллинга [237]. Автором представлена классификация инструментов контроллинга по горизонту планирования на основе подхода Э. Майера и Р. Манна, что отображено в таблице 3.1.

Инструменты стратегического контроллинга применяются для определения перспектив и рисков предприятия, их оптимизации, а также поиска, создания и сохранения новых потенциалов успеха.

Инструменты оперативного контроллинга должны применяться систематически в течение всего года. Необходимо создать предпосылки на предприятиях для того, чтобы руководители использовали инструменты оперативного контроллинга в управлении предприятием.

Таблица 3.1 – Классификация инструментов контроллинга по горизонту планирования [237]

Виды контроллинга	Инструменты контроллинга
Стратегический контроллинг	<b>Анализ жизненного цикла</b> служит для управления (сокращения или удлинения) жизненным циклом продукта через влияние на него суммарных затрат
	<b>Анализ потенциала</b> – это определение параметров превосходства рыночного лидера над анализируемым объектом
	<b>Анализ конкуренции</b> – это постоянное сопоставление различных характеристик собственного предприятия с аналогичными показателями конкурентов
	<b>Анализ инвестиций</b> используется при оценке инвестиционной привлекательности продукта
	<b>Портфельный анализ</b> – это выявление конкурентоспособности имеющегося у предприятия бизнес-портфеля – набора реализуемых продуктов: товаров, работ и услуг
	Целью <b>эконометрических методов</b> контроллинга является получение эмпирических выводов экономических закономерностей, в частности при определении рыночных тенденций и цен
	<b>Система сбалансированных показателей</b> позволяет «связать» стратегические цели предприятия с бизнес-процессами и повседневными действиями сотрудников на каждом уровне управления, а также осуществлять контроль над реализацией стратегии
	<b>Разработка сценариев и т. д.</b> – это проецирование картины будущего развития организации
Оперативный контроллинг	<b>Бюджетирование</b> характеризуется разработкой плановых бюджетов в организации, направленная на определение объема и состава расходов, связанных с деятельностью отдельных структурных единиц, и подразделений организации и на обеспечение покрытия этих расходов финансовыми ресурсами из различных источников
	Сущность <b>СVP-анализа</b> состоит в определении объема реализованной продукции, при котором выручка от реализации равна ее полной себестоимости
	<b>Функционально-стоимостный анализ</b> – это определение соотношения между значимостью для потребителя полезных функций и затратами на их осуществление и их последующей оптимизацией
	<b>Линейное программирование</b> – это метод решения задач по оптимизации экономических параметров, основанный на разделе математики, посвященном нахождению максимальных и минимальных значений ряда данных
	<b>Сетевое планирование</b> – это установление взаимосвязи планируемых работ и получаемых результатов на основе логико-математической модели управляемого объекта в виде сетевого графика или модели
	<b>Сравнительные расчеты</b> используются в сопоставлении фактических показателей с плановыми, нормативными, данными прошлых лет, аналогичными показателями других организаций и т. д.

Использование инструментов оперативного контроллинга позволит руководству предприятия принимать своевременные и эффективные решения. Большинство авторов в области бизнес-анализа и контроллинга считают, что его инструменты необходимо делить на инструменты стратегического и оперативного контроллинга. При этом состав инструментов оперативного и стратегического контроллинга у разных авторов различается. На основе проведенного автором исследования определен состав инструментов стратегического и оперативного контроллинга (табл. 3.2).

Таблица 3.2 – Инструменты стратегического и оперативного контроллинга

Инструменты	Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина [21]	А. И. Шигаев [337]	А. В. Анищенко [174]	А. Н. Бокова [50]	Ф. Писчасов, Е. Попов [261]	В. Ивлев, Т. Попова [173]	Е. Л. Попченко, Н. Б. Ермасов [268]	Ю. П. Анискин, А. М. Павлова [23]
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Стратегический контроллинг								
SWOT-анализ	+	+				+		+
Бенчмаркинг (анализ потенциала)		+					+	
Анализ конкуренции		+	+		+			
Матрица Бостонской консалтинговой группы (анализ инвестиций)	+							
Матрица МакКинси	+							
Портфельный анализ		+	+		+		+	+
Учет и анализ затрат по всем стадиям жизненного цикла продукции		+					+	
Управление по целевым затратам		+				+		
Анализ потенциала		+	+		+		+	+
Метод сценариев		+	+	+	+	+		+
Анализ стратегических разрывов		+	+		+		+	+
Система сбалансированных показателей		+						
Собственное производство-поставки со стороны			+		+		+	
Управление качеством		+					+	



Окончание табл. 3.2

Оперативный контроллинг								
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Пирамида финансово-экономических показателей	+							
СVP-анализ (модель безубыточности)	+	+	+		+		+	+
ABC-анализ	+	+	+	+	+	+	+	+
Метод аналогий	+							
Метод Монте-Карло	+							
Экспертные методы	+							
Расчет сумм покрытия		+	+		+		+	+
Анализ узких мест		+	+		+		+	+
Анализ загрузки мощностей		+						
Анализ объемов заказов		+	+		+			+
Бюджетирование		+				+	+	
Оперативная диагностика финансово-хозяйственной деятельности		+						
Анализ затрат по центрам ответственности		+					+	
Анализ скидок		+					+	
XYZ-анализ			+		+		+	+
ФСА		+		+		+	+	
Линейное программирование								
Сетевое планирование								
Сравнительные расчеты								

Среди инструментов контроллинга, помимо рассмотренных ранее (SWOT-анализ, разработка (метод) сценариев, анализ рынка и конкуренции, портфельный анализ, анализ жизненного цикла, анализ потенциала, система сбалансированных показателей) перечислены такие инструменты стратегического контроллинга как:

- бенчмаркинг – это метод анализа, основанный на сравнении бизнес-процессов организации и показателей ее деятельности с бизнес-процессами и показателями деятельности лидеров отрасли;

- матрица Бостонской консалтинговой группы – используется для определения приоритетов в развитии ассортиментных единиц компании, позволяет определить направления для будущих инвестиций и разработать долгосрочные стратегии развития каждой единицы ассортимента;

– матрица МакКинси – является основой метода портфельного анализа, который используется для разработки портфельных стратегий компании, бизнес-единицы или бренда, где портфельные стратегии отвечают на вопросы, какое направление бизнеса развивать интенсивнее, а какое – закрывать;

– учет и анализ затрат по всем стадиям жизненного цикла продукции – предполагает изучение затрат, связанных с потреблением всех видов ресурсов в стоимостном выражении за период с начала НИОКР до окончания эксплуатации и утилизации конкретного вида продукции;

– управление по целевым затратам – это инструмент стратегического контроллинга, поддерживающий стратегию целенаправленного снижения затрат, обеспечивающего реализацию функций планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек, а также калькулирования целевой себестоимости продукции;

– метод стратегических разрывов – это оценка ожидаемой траектории развития организации на основе сравнения с желаемой;

– управление качеством – это управленческая деятельность, предполагающая воздействие на процесс создания продукции с целью обеспечения её качества путём выполнения функций планирования и контроля качества, коммуникации (информации), разработки и внедрения мероприятий и принятия решений по качеству.

Инструментами оперативного контроллинга (помимо рассмотренных выше) являются:

– пирамида финансово-экономических показателей – помогает выявить рычаги управления эффективностью деятельности предприятия;

– ABC-анализ – используется при управлении затратами бизнес-процессов как метод формирования затрат на основе отдельных процессов, определяющий виды деятельности, которые вызывают возникновение затрат, и исследующий основные носители затрат для этих видов деятельности;

- метод аналогий – заключается в использовании информации о других (ранее выполненных) проектах, о деятельности конкурентов и т. п.;
- метод Монте-Карло – метод формализованного описания риска, наиболее полно отражающий всю гамму неопределенностей, с которыми может столкнуться предприятие, в основу которого положен анализ большого количества случайных сценариев;
- экспертные методы – предполагают использование мнений специалистов-экспертов для оценки вероятностей проявления рисков, а также значимости каждого риска для результатов проекта;
- метод расчета сумм покрытия – основан на системе директ-костинга: расчет прибыли начинается от имеющейся рыночной цены, из которой последовательно вычитаются прямые, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и формируются «сумма покрытия 1», «сумма покрытия 2» и «сумма покрытия 3», т. е. прибыль;
- анализ узких мест – это поиск места ограниченных возможностей предприятия: по времени, материалам, оборудованию и т. д.;
- анализ загрузки мощностей – целесообразно использовать при оценке степени загрузки оборудования с помощью коэффициента загрузки оборудования, рассчитываемого как соотношение фактического и запланированного времени работы оборудования;
- анализ объема заказов – практически аналогичен ABC-анализу, но отличается тем, что исследованию подвергаются покупатели и заказчики;
- оперативная диагностика финансово-хозяйственной деятельности – инструмент контроллинга, выявляющий обстоятельства, воздействующие на весь ход производственной, хозяйственной и финансовой деятельности организации;
- анализ затрат по центрам ответственности – основывается на планировании и учете затрат в разрезе отдельных подразделений организации, а

его главная цель – выявление резервов роста прибыли за счет повышения активности менеджеров на всех уровнях;

– анализ скидок – позволяет рассчитать соотношения между снижением уровня прибыльности из-за предоставления скидок и размером увеличения реализации, необходимым для покрытия скидки;

– XYZ-анализ – предполагает распределение товарно-материальных ценностей в соответствии со структурой их потребления, где к группе X относятся материалы, потребление которых носит постоянный характер, к группе Y – сезонный характер, а к группе Z – нерегулярный характер.

Такая обширная инструментальная база контроллинга, с одной стороны, облегчает работу по повышению эффективности управления в организациях, а с другой – отсутствие методики выбора наиболее эффективных инструментов в определенных условиях деятельности усложняет работу, связанную с управлением организацией. Как стратегические, так и оперативные инструменты необходимо внедрять на предприятии постепенно, поэтапно. Чтобы показать алгоритм отбора и применения системных инструментов контроллинга в системе управления организацией, адаптировали системные инструменты к практике контроллинга организаций сектора АПК.

При внедрении инструментов контроллинга необходимо выработать единую методологию выбора инструментов контроллинга, которые будут отвечать потребностям организации в целом и эффективно использоваться на конкретном участке работы.

По мнению автора, система управления предприятием АПК – это социально-экономическая система, состоящая из совокупности связей и элементов, посредством которых осуществляется воздействие на объект управления с целью эффективного функционирования и достижения им определенного уровня развития. В системе управления организацией выделяются подсистемы планирования, учета, анализа, контроля и принятия решений, составляющие контур управления предприятием, основной задачей которых является

преобразование внешней и внутренней информации в управленческие решения. От эффективности функционирования этих подсистем зависит качество принимаемых решений, эффективность управления и эффективность хозяйственной деятельности предприятий агропромышленного комплекса.

Автором установлена целесообразность классификации инструментальной базы контроллинга не только по горизонту планирования, как было показано ранее, но и с учетом основных функций управления. Такая классификация позволит руководству организаций АПК подобрать необходимые инструменты контроллинга в зависимости от поставленных целей организации. На основе данного классификационного признака автором построена матрица, отражающая основные инструменты стратегического и оперативного контроллинга в разрезе основных подсистем, таких как планирование, управленческий учет, внутренний контроль и анализ (рис. 3.1).

<b>Планирование</b>	Оперативный контроллинг	Стратегический контроллинг	Оперативный контроллинг	Стратегический контроллинг	<b>Управленческий учет</b>
	Бюджетирование Линейное программирование Сетевое планирование	Разработки сценариев Эконометрические методы	Стандарт-кост Таргет-костинг Директ-костинг Кайзен-костинг	Таргет-костинг ABC-метод	
<b>Анализ</b>	CVP-анализ Финансовый анализ ФСА Факторный анализ отклонений ABC-анализ XYZ-анализ Анализ качества	Анализ потенциала Анализ рисков Портфельный анализ	Методы технического нормирования ФСА Индексный метод Метод бальной оценки	<b>Внутренний контроль</b>	
	Оперативный контроллинг	Стратегический контроллинг	Оперативный контроллинг		

Рисунок 3.1 – Инструменты оперативного и стратегического контроллинга в разрезе подсистем планирования, учета, анализа и контроля

Таким образом, классификация инструментов контроллинга, представленная в таблицах 3.1–3.3 и на рисунке 3.1, показывает, с одной стороны, что система контроллинга в процессе выполнения своих функций использует достаточно обширный арсенал инструментов, а с другой – данная классификация позволит руководителям агропромышленного предприятия подобрать необходимый набор инструментов для принятия эффективных решений в подсистемах контроллинга.

Таблица 3.3 – Классификация инструментов контроллинга с учетом основных видов деятельности и по горизонту планирования

Виды деятельности	Инструменты	
	Стратегического контроллинга	Оперативного контроллинга
Снабженческая деятельность	–	Бюджетирование, ABC-анализ, анализ скидок, финансовый анализ, XYZ-анализ и т. д.
Производственная деятельность	Финансовый анализ, кривая опыта, анализ жизненного цикла и т. д.	Бюджетирование, линейное программирование и т. д.
Инвестиционная деятельность	Анализ инвестиций, портфельный анализ и т. д.	Бюджетирование, ФСА, анализ качества, линейное программирование и т. д.
Маркетинговая деятельность	Анализ инвестиций, портфельный анализ и т. д.	Бюджетирование, линейное программирование, сетевое планирование, XYZ-анализ, EOQ-model и т. д.
Инновационная деятельность	Анализ инвестиций, анализ потенциала, анализ жизненного цикла и т. д.	Бюджетирование, ФСА, линейное программирование, сетевое планирование, анализ качества и т. д.
Финансовая деятельность	Финансовый анализ, эконометрические методы, EVA и т. д.	Бюджетирование, финансовый анализ, сетевое планирование, факторный анализ отклонений, сравнительные расчеты и т. д.
Деятельность по управлению персоналом	Финансовый анализ, кривая опыта и т. д.	Бюджетирование, сравнительные расчеты и т. д.

Поскольку предприятия агропромышленного комплекса занимаются производством сельскохозяйственной продукции, ее переработкой и доведением до потребителя, то важно применять наиболее эффективные формы

управления затратами. Автором определено, что важнейшими инструментами контроллинга для агропромышленных предприятий являются системы и методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг). Далее представлены основные системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (табл. 3.4).

Большая часть российских предприятий агропромышленного комплекса использует попроцессный метод учета затрат, который базируется на обобщении затрат по технологическим процессам, связанным с этапами выполнения работ, которые предусмотрены технологией производства продукции в растениеводстве и животноводстве. Данный метод ограничивает аналитические возможности управленческого персонала, что приводит к неэффективному управлению затратами, что ведет к снижению эффективности управленческих решений. Поэтому агропромышленным предприятиям в современных условиях необходимо использовать более эффективные системы учета затрат, такие как таргет-костинг и кайзен-костинг.

«Таргет-костинг» – это система управления, цель которой состоит в снижении затрат производимой продукции (работ, услуг), а также контроле издержек и калькулирования себестоимости продукции с учетом фактического запроса потребителей и рыночной ситуации в целом. Методика «таргет-костинг» позволяет заранее, т. е. до начала производства продукции, снизить риски, которые связаны с производством и реализацией продукции, либо отказаться от них. Среди положительных сторон данной системы отметим соответствие требованиям центра затрат подсистемы управленческого учета и учитывание внешних факторов влияния на параметры производственной деятельности [280].

Система «кайзен-костинг» в отличие от «таргет-костинга», который решает проблему снижения затрат и эффективного управления затратами на стадии планирования, решает ту же задачу на стадии производства.

Таблица 3.4 – Основные системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции [181]

Метод учета затрат	Достоинства
Учет по фактической себестоимости	– позволяет отказаться от использования сложных расчетов.
Система стандарт-кост (нормативный метод)	– дает возможность вести контроль затрат путем сопоставления фактических значений затрат с нормативными (стандартными); – позволяет проводить анализ и выявлять причины и виновников отклонений фактических затрат от нормативных (стандартных); – дает возможность принимать оперативные меры в процессе производства
Система директ-костинг	– позволяет определить нижнюю границу цены продукции; – дает возможность провести сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции; – упрощает исчисление себестоимости продукции и дает возможность для сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам; – позволяет определить порог рентабельности, запас финансовой прочности, оптимальную программу выпуска и др.
ABC-метод	– делает возможным более достоверно определить величину себестоимости и объективно распределять затраты; – предоставляет большую возможность контроля и поиска виновных лиц; – позволяет выявить дополнительные резервы с целью снижения затрат в ходе рационализации структуры бизнес-процессов; – улучшает информационную поддержку всего процесса принятия управленческих решений и качества управления предприятием.
Система таргет-костинг	– предоставляет возможность совмещать достижения маркетинга и управленческого учета; – позволяет интегрировать стратегический управленческий учет; – дает возможность снизить затраты на стадии проектирования продукта; – делает акцент на внешних (рыночных) факторах; – мотивирует ориентированное на рынок поведение сотрудников.
Система кайзен-костинг	– позволяет обеспечить приемлемый уровень рентабельности продукции и предприятия в целом; – дает возможность использовать значительный перечень современных методик и систем управления; – позволяет снизить затраты на стадиях производства, обслуживания и сбыта.



Кроме того, «кайзен-костинг» предполагает более широкую сферу применения, нежели традиционное управление затратами, направленное на формирование нормативных показателей затрат, анализ расхождений и принятие корректирующих мер.

Цель применения данной системы учета затрат состоит в устранении всех видов потерь. Поэтому главная задача «кайзен-костинг» заключается в постоянном усовершенствовании ключевых процессов за счет исключительно внутренних резервов таким образом, чтобы издержки на них непрерывно снижались, а не только поддержании производства в стабильном состоянии в соответствии со стандартами. Применение предприятиями системы «кайзен-костинг» позволяет допускать незначительное (3–5 %) превышение дрифт-инг-затрат (статьи расходов, влияющие на себестоимость изделия) при установлении целевых затрат на уровне допустимых. В результате умелое использование кайзен-костинг позволяет довольно ощутимо снижать затраты на стадии производства (от 2 до 5 %) [181, 292].

Таким образом, говоря об инструментарии, которым должна обладать система контроллинга предприятия, автор предлагает следующие рекомендации по его формированию и использованию для решения задач, направленных на повышение эффективности управления в организациях:

- определение стратегических и оперативных целей предприятия, в зависимости от которых можно применять различные инструменты стратегического и оперативного контроллинга;
- поддержка управления по отклонениям, подразумевающая разработку методов оперативного контроля, планирования, базирующихся на анализе деятельности предприятия;
- поддержка упреждающего управления, выявление тенденций явлений, протекающих на предприятии, корректировка модели функционирования хозяйствующего субъекта на основе имитационного моделирования

и/или знаний, полученных управляющим звеном в предыдущих отчетных периодах.

Следовательно, прежде чем внедрять системные инструменты контроллинга в практику экономического субъекта, необходимо обосновать целесообразность их применения с учетом специфики деятельности с целью адаптации к конкретным условиям предприятия. Проведен анализ практики применения системных инструментов контроллинга в организациях, которые получили наибольшее распространение в зарубежной и отечественной науке.

Автором разработана классификация инструментов контроллинга по горизонту планирования (оперативный и стратегический контроллинг) на основе подхода Э. Майера и Р. Манна, что позволило установить область их применения:

- инструменты стратегического контроллинга в определении перспектив и рисков предприятия, их оптимизации, а также поиска, создания и сохранения новых потенциалов успеха;

- инструменты оперативного контроллинга для принятия своевременных и эффективных решений в подсистемах контроллинга.

Автором определено, что важнейшими инструментами контроллинга для агропромышленных предприятий являются таргет-костинг и кайзен-костинг.

### **3.2. Развитие бизнес-анализа в системе контроллинга**

В настоящее время компетенции в области процессного управления в частности и бизнес-анализа в целом чрезвычайно востребованы экономическими субъектами, которые стремятся к повышению операционной эффективности. Турбулентная среда бизнеса требует существенно новых подходов к управлению экономическими субъектами с целью долгосрочной координации. Процессная ориентация подразумевает горизонтальное управление, ба-

зирующееся на выделении совокупности бизнес-процессов, которые направлены на результат. Это приобретает особую актуальность в современном кризисном социально-экономическом положении и перманентно изменяющихся рыночных условиях.

В настоящее время сфера интересов контроллинга сдвигается в сторону регулирования динамических бизнес-систем и бизнес-процессов [42]. Для обеспечения эффективности всего цикла принятия решений необходима эффективная система бизнес-анализа, включающая все направления деятельности экономического субъекта и позволяющая консолидировать данные из всех источников системы учета, получать информацию в реальном времени и формировать интерактивную отчетность.

Чтобы понять природу бизнес-анализа, следует рассмотреть три исторически сложившиеся теоретические концепции толкования сущности бизнеса (позитивную, критическую, прагматическую) [32] (табл. 3.5).

Именно прагматическая концепция бизнеса может трактоваться как теоретическая основа бизнес-анализа [31], направленного на оценку результатов хозяйствования во взаимодействии с системой стейкхолдеров для удовлетворения их частных интересов, а также на поиск путей наилучшего воплощения целей определенной группы заинтересованных сторон.

Универсальную трактовку определения «заинтересованная сторона» (stakeholder) ввел Р. Е. Фриман как принципиально иной взгляд на природу бизнеса и его целевое предназначение. Согласно его теории приоритетной установкой руководства каждой компании должна стать максимальная ориентация на удовлетворение интересов всех категорий заинтересованных сторон посредством достижения собственных организационных целей [366]. Однако многие положения данной теории заинтересованных сторон воплотили идеи М. Паркер Фоллетт [365], обеспечив направление их продвижения Р. Е. Фрименом почти шесть десятилетий спустя.

Таблица 3.5 – Сущностные характеристики концепций бизнеса [32]

Концепция бизнеса	Суть концепции	Составляющие концепции
Критическая	Объединение действий различных субъектов рыночных отношений, нацеленных на собственное обогащение за счет других	<ul style="list-style-type: none"> <li>– навязывание бизнесменами своих корыстных интересов;</li> <li>– порождение конфликтов в обществе;</li> <li>– возникновение классового неравенства;</li> <li>– нежелательный компонент жизни людей, потенциальный рассадник криминогенных процессов;</li> <li>– исторически временное явление.</li> </ul>
Позитивная	Общественно-полезная деятельность людей, осуществляемая в порядке личной инициативы, целью которой является производство товаров и услуг для других людей	<ul style="list-style-type: none"> <li>– превращение производственных ресурсов, материальных и духовных благ во всеобщее достояние;</li> <li>– государственная направленность на обеспечение «благополучия для всех»;</li> <li>– побуждение работать на благо общества;</li> <li>– непротиворечивое явление, содержание экономики.</li> </ul>
Прагматическая	Неизбежное явление в развитии общества, необходимое как самим бизнесменам, стремящимся удовлетворить свои меркантильные интересы, так и другим членам общества, которые при содействии бизнеса получают возможность насыщать свои потребности в товарах и услугах	<ul style="list-style-type: none"> <li>– противоречивое явление, расхождение интересов бизнеса;</li> <li>– развитие экономики без разрушительного характера;</li> <li>– постоянное развивающееся явление в истории;</li> <li>– сближение интересов бизнесменов и населения.</li> </ul>

В 1994 г. Джон Элкингтон ввел понятие «тройное основание» («triple bottom line»), суть которого заключалась в том, что для идеальной организации критериями успеха являлось формирование финансовых, экологических и социальных ценностей. Концепция тройного критерия появилась в результате эволюции понимания основных результатов деятельности экономических субъектов. К чисто экономическим (прибыль) результатам компании во второй половине XX в. добавилась реализация социальной ответственности и

– наконец – к концу прошлого века также ответственность за экологию. Современное понимание цели экономического субъекта ведет к необходимости ее рассмотрения как системы стейкхолдеров в их взаимодействии, при этом каждая цель подразумевает определенную группу стейкхолдеров и имеет свое воплощение. Обеспечение эффективного взаимодействия с заинтересованными сторонами является необходимым для поддержки их вовлеченности в бизнес-анализ.

В современной литературе выделены различные взгляды на определение бизнес-анализа: практическая дисциплина, направленная на выявление потребностей бизнеса и поиск решений для бизнес-проблем [113]; необходимый компонент реализации основных функций управления (планирования, контроля и т. д.), процесс и инструмент оценки в прошлом, настоящем и будущем бизнес-отношений организации: операционных, финансовых, маркетинговых, организационных, инвестиционных [95]; процедура выявления задач и потребностей компании, а также нахождения решений проблем [244]; инструмент управления, предназначенный для удовлетворения потребностей самостоятельного субъекта [95]; дисциплина выявления деловых потребностей и нахождения решений [279]; важнейшая функция управления, связанная с анализом выполнения всех разделов производственного (внутреннего) бизнес-плана [45].

Особого внимания заслуживает трактовка, данная Международным институтом бизнес-анализа (International Institute of Business Analysis, ИБА, основан в 2004 г. в Торонто) в своде знаний BABOK Guide v3<sup>21</sup>. «Бизнес-анализ – это деятельность, которая позволяет путем определения потребностей внедрять изменения в компании и рекомендации решений, представляющие ценность для заинтересованных лиц» [351].

---

<sup>21</sup>Всемирно признанный стандарт по бизнес-анализу (Business Analysis Body of Knowledge) версия 3. (Версия 1.6 – 12 июня 2006 г. стала первым официальным обнародованным документом; версия 2 – была опубликована 31 марта 2009 г; версия 3 – 19 апреля 2015 г.).

Данное определение позволяет ответить на два важных вопроса. Первый блок определения – «для чего внедрять изменения экономическому субъекту?», второй – «каким образом внедрять изменения?».

Следовательно, бизнес-анализ предоставляет возможность экономическому субъекту установить потребности и мотивировать изменения, а также выработать и изложить соответствующие решения, которые позволят повысить эффективность бизнес-процессов и будут содействовать положительной (полезной) реализации бизнес-изменений.

Международным институтом бизнес-анализа определено шесть основных понятий, связанных с бизнес-анализом (BACCM – Business Analysis Core Concept Model), представленных в Приложении Д [351].

Возвращаясь к определению бизнес-анализа, отражающего взаимосвязь между данными понятиями, которые не должны существовать по отдельности, следует учитывать потребности, имеющие ценность для заинтересованных сторон, а также определять, удовлетворяет ли решение потребности в пределах контекста.

Области знаний, поддерживающие эффективное выполнение бизнес-анализа, представлены на рисунке 3.2.

Из рисунка 3.2 следует, что процесс погружения в область знаний бизнес-анализа охватывает установление корреляционных групп задач и методик, которые необходимы для получения лучших результатов и дают возможность посмотреть на деятельность экономического субъекта под новым углом. Внедрение стандартов из Свода знаний по бизнес-анализу (и других сопутствующих Сводов знаний), представляющих лучшие наработки и комплекс описания знаний, связанных со всеми прилегающими видами деятельности, задачами и навыками, позволяющие в системе контроллинга вывести результаты бизнес-анализа из произвольного на управляемый уровень.

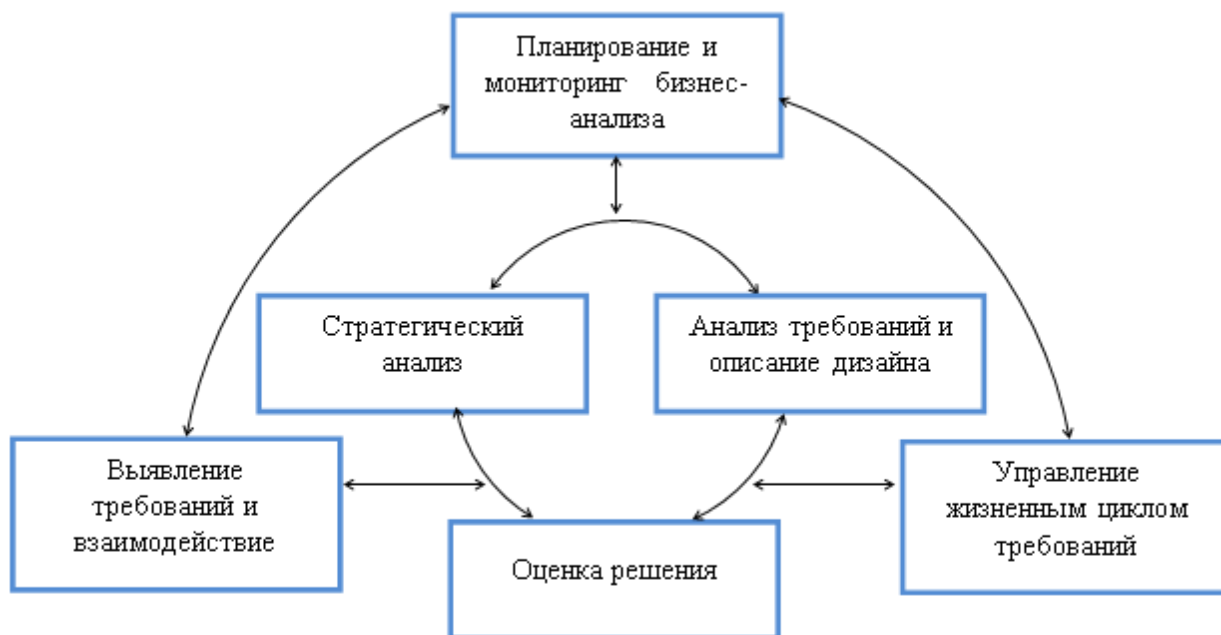


Рисунок 3.2 – Связи между областями знаний бизнес-анализа [351]

Несмотря на то, что бизнес-анализ имеет ярко выраженный прикладной характер, его следует рассматривать как систему специальных знаний, сочетающий набор характеристик, которые свойственны категории «наука». Широкая форма человеческих знаний о том или ином предмете, явлении или процессе нацеливает на формирование теории. «Теоретический и конкретный анализ всегда взаимосвязаны» [336, с.10].

Сущность бизнес-анализа в системе контроллинга заключается в подготовке аналитической информации для принятия управленческих решений. Тщательный подбор информации и научно обоснованные методы бизнес-анализа обеспечивают наиболее оптимальные в данных условиях решения.

Предметом бизнес-анализа как науки в системе контроллинга являются бизнес-процессы, отражающие технологический и аналитический этапы принятия управленческих решений.

В рамках определения предметной области бизнес-анализа можно выделить следующие научные подходы, повлиявшие на его теоретические выводы: В. И. Бариленко – экономические явления, их причинно-следственные связи и соответствие требованиям стейкхолдеров [32]; Д. А. Дуденков – одна из функций управления, отражающая технологический этап процесса принятия управленческих решений [113]; Г. Савельев (модель основных понятий (ВАССМ)) – решения, обеспечивающие изменения, нужные для удовлетворения потребностей, контексты, в которых эти изменения осуществляются, участники и польза, которую участники получают от изменений [284, с. 11–12]. Рассматривая предмет науки как управленческую функцию, Д. А. Дуденков сводит важный методологический аспект к практической реализации.

Предложенные подходы позволили определить предмет бизнес-анализа с позиций контроллинга в системе процессного управления. По авторскому определению, под предметом бизнес-анализа следует понимать процессы, протекающие в экономическом субъекте, явления, события с точки зрения их результативности, объективные потребности заинтересованных сторон.

В качестве объектов исследования бизнес-анализ рассматривает экономические единицы различных организационно-правовых форм, обособленные пределами коммерческой самостоятельности и являющиеся частью аналитического инструментария, реализуемого через механизм контроллинга. В рамках процессного подхода объектами исследования бизнес-анализа являются результаты бизнес-процессов. Следует заметить, что бизнес-анализ осуществляется не только в проектах, но также в процессах развития и непрерывного совершенствования бизнеса.

В связи с тем, что информационные технологии все более глубоко проникают в бизнес-процессы экономических субъектов, проявляются новые особенности бизнес-анализа. Они заключаются в том, что в качестве объектов, кроме прочего, рассматриваются организационные и информационные системы, а также проекты по их созданию и изменению.



Бизнес-анализ как метод научного познания выражается в изучении расширенного набора объектов путем разделения основного объекта на составные части, включающие в себя: организации, процессы, технологии, правила, инструменты, проблемы, причины и последствия, цели, возможности, риски, проекты, планы, ресурсы, издержки, выгоды, требования, предложения, ограничения, приоритеты, зависимости [284].

Познавательная деятельность индивидуума как субъекта направлена на объект познания. «Объекты анализа могут быть исключительно разнородными – страна, рынок, предприятие, инвестиционный проект, технологическая линия, себестоимость, цена и т. п.» [200, с. 80–81].

Исходя из определения термина «субъект» как носителя деятельности, сознания и познания<sup>22</sup> [250], зависящего от системного принципа рефлексивности, можно определить субъект бизнес-анализа. Рефлексивность человека напрямую влияет на степень реализации его возможностей. Дж. Сорос объясняет рефлексивность с позиции реализации субъектом одновременно двух функций [325]:

- 1) «пассивной, или когнитивной, функции, когда участники пытаются понять ситуацию, в которой они участвуют, создать картину, соответствующую реальности;
- 2) активной функции или функции участника, когда он пытается оказать влияние, подделать реальность под желания» [297].

Следовательно, к субъекту добавляется свойство быть носителем рефлексии. Концепция стейкхолдеров [376] позволяет определить их (стейкхолдеров) как субъекты бизнес-анализа, которые обладают признаками активных носителей деятельности, а также имеют интересы и цели, которые пересекаются с целями организации. Роль субъекта в бизнес-анализе весьма существенна, т. к. именно он выбирает объект в соответствии с бизнес-

<sup>22</sup> Новая философская энциклопедия : в 4-х т. / В. С. Степин, А. А. Гусейнов, Г. Ю. Семигин, А. П. Огурцов и др. – Москва : Мысль, 2010. – Т. 3. – 692 с.

требованиями. При этом контроллер-аналитик делегирует объяснительную модель требований бизнеса разработчикам решений. Субъекты бизнес-анализа представлены в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Основные стейкхолдеры – субъекты бизнес-анализа

Группы стейкхолдеров	Вклад стейкхолдеров	Потребности пользователей
Функциональные группы		
Собственники, акционеры	Собственный капитал	Максимизация прибыли, наращивание рыночной стоимости экономического субъекта, устойчивое развитие бизнеса
Займодавцы	Заемный капитал	Финансовая устойчивость и способность экономического субъекта своевременно расплачиваться по своим обязательствам
Инвесторы	Инвестиции	Максимизация прибыли на инвестиции от реализации проекта, снижение затрат на развитие, минимизация рисков, рост стоимости акций
Менеджеры	Специальные знания, умение руководить	Результаты деятельности в зоне их ответственности действующей структуры управления, размеры оплаты их труда и материального вознаграждения, повышение социального статуса, решение вопросов карьерного роста
Персонал	Выполнение работ в соответствии с разделением труда	Финансовые результаты, достойная оплата труда
Бизнес-аналитик	Выполнение всех видов деятельности по бизнес-анализу	Перспективы карьерного роста, достойная оплата труда
Поставщики	Поставка	Платежеспособность, ликвидность
Покупатели и заказчики (клиенты)	Сбыт продукции, оказание услуг	Требования к свойствам и качеству продукции или услуги, выполнение условий договора, моральное удовлетворение
Регламентирующие группы		
Общество (государство)	Услуги общества	Финансовые результаты, начисление налогов и их своевременная уплата

Деятельность экономического субъекта осуществляется в условиях турбулентного протекания социально-экономических процессов, многообразия возможных состояний и ситуаций реализации решения, в этих условиях проведение бизнес-анализа связано с необходимостью формирования его целей. Главная цель бизнес-анализа заключается в выявлении и устранении не-

определенности относительно организационных изменений, результатом которых будет являться создание моделей, которые обеспечивают понимание. Следует заметить, что выбор цели бизнес-анализа определяет бизнес-модель экономического субъекта в целом. Основную задачу бизнес-анализа Уэйн У. Эккерсон видит в «улучшении» информации для ускорения корпоративных процессов и обеспечения максимальной эффективности в достижении стратегических целей [342].

В системе контроллинга бизнес-анализ может выполняться как в рамках проекта, так и в ходе эволюции экономического субъекта и его непрерывного развития для определения текущего и будущего состояния, а также для разработки действий, которые необходимы для перехода от текущего состояния к будущему.

Каждая концепция анализа предусматривает реализацию определенного методологического подхода и базируется на соответствующих принципах.

В современной научной литературе имеются разные взгляды исследователей на принципы комплексного экономического анализа. «Независимо от направлений и целей анализа деятельности хозяйствующего субъекта в его основу должны быть заложены принципы, адекватные сущности изучаемых явлений и процессов» [34, с. 28]. Автором определено, что концепция бизнес-анализа в системе контроллинга должна основываться на существующих методологических принципах комплексного экономического анализа, т. к. бизнес-анализ направлен на изучение всех сторон бизнеса. Все принципы взаимосвязаны, порядок их комбинаций обусловлен конкретными обстоятельствами.

1. Принцип системности. «Системность предопределена целевой направленностью развития в целом, соизмерностью целей, ее элементов и необходимостью их гармонизации» [302, с. 15]. Требование системности позволяет рассматривать бизнес и его внешнюю среду как систему, отображать необходимость анализа взаимосвязей между всеми элементами бизнеса и

внешней среды. Принцип системности требует поиска и раскрытия связей, целостности, сопоставления свойств, разграничения внутренней и внешней среды. Бизнес-анализ следует рассматривать в единой системе процесса управления. Применительно к управлению принцип системности был впервые сформулирован Сократом.

2. Принцип холизма (понятие «холизм» (целостность) введено южноафриканским философом К. Смэтсом в 1925 г.). Принцип холизма предполагает, что бизнес-анализ в экономической организации должен носить системный характер, т. е. проводиться с учетом всех закономерностей развивающейся системы. Бизнес-анализ выступает в тандеме с синтезом, позволяющим соединять анализируемый объект с классом объектов, но уже в иной последовательности, с нарушением цепочки связей и зависимостей. Исходя из этого, имеем новое состояние исследуемого объекта с новыми связями и свойствами, что позволяет построить модель событий.

В работах М. И. Баканова, В. Ф. Палия, В. И. Стражева, посвященных системному анализу деятельности организации, акцентируется внимание на анализе целостных свойств финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, посредством выявления связей и зависимостей между различными аспектами и видами данной деятельности.

Холистический подход в бизнес-анализе позволяет осуществлять синтез системы бизнес-процессов и взаимоувязывать ее элементы в единое и сложное целое. Полученная целостность системы будет иметь новые свойства и качества, характеризующиеся организацией процессов и их дезорганизацией, линейностью и нелинейностью, тогда данная целостность будет означать динамическое развитие системы.

Данный принцип в управлении экономического субъекта означает, что бизнес-анализ в системе контроллинга в соединении с новейшими информационными технологиями приобретает одну из характерных черт системы

общего управления при принятии решений, ориентированных на динамическое развитие организации.

3. Принцип научности. Этот принцип исходит из требования использования новейших достижений теории и методологии в экономических исследованиях с применением современных информационных технологий. Принцип научности предполагает раскрытие экономической сущности изучаемого бизнес-процесса, его оценки, характера изменения, используя научные методы и процедуры анализа.

Обязательность соблюдения принципа научности в проведении бизнес-анализа в системе контроллинга требует привлечения необходимого спектра современных знаний, их тщательного синтеза с учетом «требований экономических законов и тенденций развития производства» [291, с. 9]. Знания позволяют экономическому субъекту достигать успеха, переходить на более новый качественный уровень, внедрять инновации.

4. Принцип детерминизма. Все явления экономической жизни не только тесно связаны, но определенным образом влияют друг на друга; между многими из них существует причинная зависимость: одно является причиной другого [336].

Суть принципа детерминизма сводится к признанию того факта, что за каждым следствием скрывается своя причина и что все процессы в экономическом субъекте так или иначе связаны между собой. Принцип детерминизма в бизнес-анализе – принцип всеобщей обусловленности всех бизнес-процессов. Например, описание деятельности, процессов, активности экономического субъекта при моделировании посредством классов повторяющихся операций требует исследования корреляций между ними, возникающих по различным причинам. Изначально данный принцип отсутствовал в истории экономического анализа. Большая роль во введение принципа детерминизма в экономическое знание принадлежит философии и науке Нового времени.

Ярым распространителем идей детерминизма считается французский математик, физик и астроном Пьер Симон де Лаплас.

Однако данный принцип, исходящий из знания причин явления, вступает в противоречие с нелинейным характером процессов, поскольку понятия детерминизма и хаоса противоположны по смыслу.

5. Принцип информирования. Информация об отклонениях (сравнение фактических значений ключевых показателей с плановыми, анализ динамики и причин отклонений) должна быть пригодна для всех заинтересованных лиц и предоставляться в максимально короткие сроки с целью предупреждения нежелательных последствий. Актуальность информации как составляющая принципа информирования представляет субъективную ценность, которая приписывается ее стейкхолдерам в зависимости от их потребностей и интересов.

Во избежание потери актуальности аналитической информации каналы передачи должны быть максимально надежными, а сроки – минимальными.

6. Принцип «эффект – затраты», т. е. выбор наиболее экономичного метода достижения выбранной цели [301, с. 303]. Следует оценивать бизнес-анализ, определяя экономический эффект от его проведения (затраты на его проведение должны давать многократный эффект).

Данный принцип имеет особое значение при проведении ретроспективного анализа, когда затраты на него соизмеряются с выявленными резервами производства, а также при оперативном анализе, когда затраты соизмеряются с сокращением потерь и предотвращением нерационального потребления ресурсов. В практике перспективного анализа при принятии стратегических решений в деятельности развития объекта, повышенные затраты на анализ могут быть оправданы в результате предотвращения неэффективных вложений.

7. Принцип регулярности. Для каждого объекта определяется временной интервал анализа. В процессе мониторинга анализ может проводиться непрерывно либо через определенные промежутки времени.

8. Принцип стратегической направленности. Бизнес-анализ экономического субъекта и анализ стратегии находят применение в понимании текущего состояния бизнеса, определении его желаемого будущего состояния и разработки стратегии изменений для достижения целей бизнеса, а также для оценки рисков стратегической перспективы в связи с изменениями. Этот анализ может выполняться как относительно всего экономического субъекта, так и его отдельных уровней (организационного уровня, уровня потока создания стоимости, уровня процесса) или частей. Полученные результаты обеспечивают контекст для дальнейшего анализа требований и дизайнов, а также для поиска решений, обеспечивающих необходимые изменения. Любое организационное изменение, подчиненное стратегии, имеет последствия в более широкой перспективе.

Принципы, на которых основывается бизнес-анализ, определяются целями и задачами исследования, структурой системы контроллинга, а также охватом учитываемых факторов. В соответствии с выделенными принципами бизнес-анализ деятельности экономического субъекта осуществляется по уровням принятия управленческих решений и разработки стратегии.

Бизнес-анализ и регулирование плановых и фактических показателей подчинены выполнению стратегических задач. Контроллинг выполняет роль аналитической поддержки в принятии решений в управлении эффективностью бизнеса и его структурных единиц. Решения, принимаемые на основе бизнес-анализа, в основном подразумевают программу деятельности экономического субъекта, направленную на усовершенствование бизнес-процессов, осуществление организационных изменений, стратегическое планирование, разработку финансовой политики (учетной, договорной) экономического субъекта и т. п.

Содержание, направленность и методы бизнес-анализа меняются в зависимости от целей, стоящих перед управляемым объектом в определенный период времени и в определенной последовательности. Исходным пунктом заявленной концепции будет являться предложенная автором логическая схема процесса бизнес-анализа (рис. 3.3).

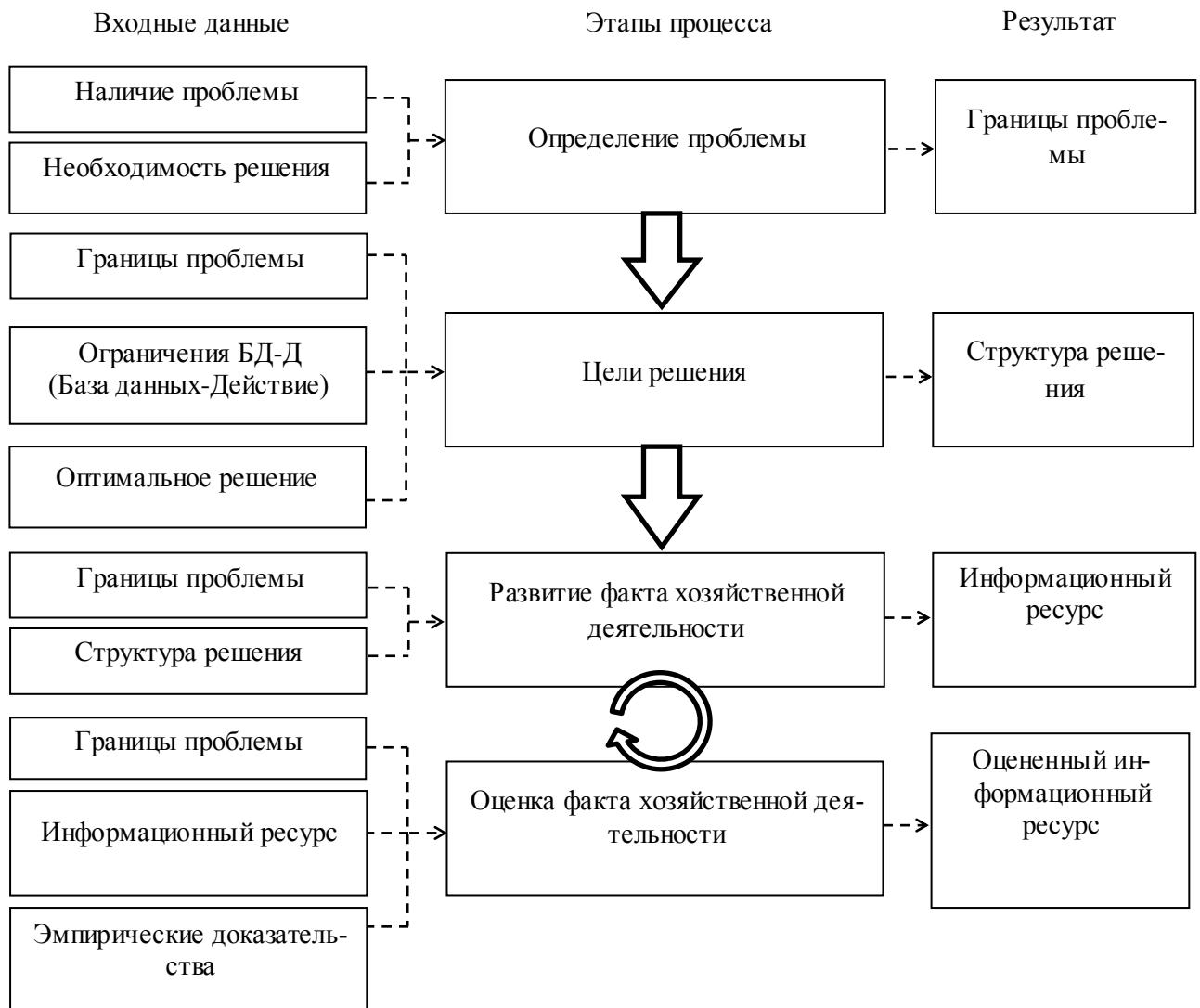


Рисунок 3.3 – Логическая схема процесса бизнес-анализа

Во время разработки процесса бизнес-анализа может оказаться, что известна только проблема и/или указаны требования, но решения пока не сформированы. Впоследствии поиск решения может принести до нескольких альтернатив [367]. Анализ требований – это процесс сбора требований к про-



граммному обеспечению, их систематизации, документированию, анализу, выявлению противоречий, неполноты, разрешению конфликтов [351].

Выходные данные (результат) создаются, преобразовываются или меняют свое состояние при успешном завершении этапа процесса.

На этапе определения проблемы процесса бизнес-анализа в системе контроллинга требуется знание о состоянии проблемы и важности ее решения. Здесь на вход системы подается описание проблемы (потребностей) (наличие проблемы, необходимость решения) на основе заложенной в нее базы знаний и правил логического вывода. Далее генерируется процесс решения проблемы с локализацией границ.

На каждом этапе процесса бизнес-анализа определяется влияние изменений на конкретный бизнес-процесс, а также на цели и текущую деятельность экономического субъекта. Моделирование границ используют для установления границ допустимых значений по параметрам оптимизации.

На следующем этапе («цели решения») определяются общие условия решения, а также пределы, в рамках которых должны приниматься решения, задаются количественные и качественные особенности решения. Определение вариантов решения происходит в результате идентификации, исследования и описания различных возможных способов удовлетворения потребности. Процесс определения цели решения отражает понимание сложившейся ситуации и преобразует видение аналитика в конкретные результаты.

Этап «развитие факта хозяйственной деятельности» предполагает создание решения проблемы, когда разрабатывается функциональность решения и формируется информационный объект (ресурс) и его структурные связи. При этом объект, относящийся к решению и создаваемый в рамках бизнес-анализа, является информационным ресурсом, который позволяет решить проблему.

На заключительном этапе «оценка факта хозяйственной деятельности» оценивается использование объекта на практике. Действительный показатель

этого объекта сравнивается с результатами альтернативных предложений. Для оценки информационного ресурса требуется эмпирическое доказательство также, как и теоретические знания о показателях и методах анализа. На этой стадии следует возвращаться к одному из предыдущих этапов и повторять его для улучшения решения.

Информация для бизнес-анализа – это методологический и технологический комплекс и инструментарий, которые необходимы для поддержки принятия решений в системе контроллинга.

С появлением интеллектуальных систем ВІ (Business Intelligence) – систем бизнес-аналитики – важно проводить различие между такими понятиями, как экономический и информационный бизнес-анализ. Бизнес в рамках анализа подразделяется на области знаний (Domain). С одной стороны, существует определенная область деятельности экономического субъекта (Business Domain), а с другой – ИТ-пространство, которое связано с автоматизацией бизнеса (Technical Domain). Информационный бизнес-анализ является аналитическим инструментом информационно-методического обеспечения бизнес-анализа для поддержки принятия решений при существующих бизнес-процессах.

По мнению В. Артемьева, ВІ в широком смысле определяет:

- процесс превращения данных в информацию и знания о бизнесе для поддержки принятия улучшенных и неформальных решений;
- информационные технологии (методы и средства) сбора данных, консолидации информации и обеспечения доступа бизнес-пользователей к знаниям;
- знания о бизнесе, добытые в результате углубленного анализа детальных данных и консолидированной информации [26].

Ни одна традиционная учетная система, какой бы универсальной она ни была, не в состоянии удовлетворить все информационные потребности бизнеса [32, с. 35]. Внедрение и активное использование инструментов ВІ в

системе контроллинга делает ее еще более гибкой, адаптивной и превентивной, способной предугадывать будущее и управлять им.

Бизнес-анализ в системе контроллинга является необходимым элементом для решения задач как тактического, так и стратегического управления. Он занимает центральное место в разработке стратегии экономического субъекта, находясь на стыке формирования идеи и ее реализации. Может проводиться на всех организационных уровнях от высокоуровневой стратегии вплоть до мелких изменений. Каждый прорыв мировой управленческой мысли сопряжен с методами анализа и разработкой стратегии. Стратегия, определяя наиболее эффективный способ использования потенциала экономического субъекта, лежит в основе любого бизнеса. В современных условиях управление экономическим субъектом должно осуществляться в рамках его стратегии.

Стратегический контроллинг является своеобразным механизмом саморегулирования в экономическом субъекте, обеспечивающим обратную связь в контуре управления.

Для понимания неопределенности вокруг изменений учитывается влияние этих неопределенностей на возможность увеличения ценности через осуществление этих изменений, а также рекомендации в отношении действий, направленных на устранение рисков, которые необходимо проанализировать и оценить.

Количественная оценка риска предполагает измерение степени риска<sup>23</sup> с помощью инструментов теории вероятностей, математической статистики, теории исследования операций. Для выбора оптимальной стратегии управления риском предлагается реализация подхода, основанного на использовании методов векторной оптимизации, т. е. на основе сверток классических критериев оптимальности Вальда, Гурвица и Сэвиджа, соизмеряющих оценки эф-

---

<sup>23</sup> Степень риска количественно характеризует вероятность негативных результатов принятого решения.

фективности и риска. Разработке комбинированных критериев оптимальности посвящены работы В. А. Горелик и Т. В. Зотовой [94].

На показатели критериев оказывают влияние управление (стратегия)  $x$  и состояние внешней среды  $y$ , а информация о внешней среде  $I$  представляет описание множества состояний внешней среды (область значений  $Y$ ). Выход модели оценки эффективности системы  $F(x, y, I)$  представляет величину выигрыша при фиксированном значении неопределенного фактора  $\bar{y}$ , и опирается на прогноз, определяемый выбранным критерием (пессимистический, оптимистический и т. д.). Выход модели оценки риска системы  $G(x, y, I)$  является той или иной (в зависимости от выбранного критерия) мерой разброса выигрышей с учетом всех возможных значений неконтролируемого фактора. Принцип оптимальности предполагает оптимизацию свертки критериев эффективности и риска на множестве управлений.

В работе В. А. Горелик и Т. В. Зотовой [94] представлены комбинированные критерии для случая конечного числа стратегий и состояний ситуаций с использованием линейной свертки и свертки типа отношения классических критериев оптимальности. Линейная свертка с весовым коэффициентом  $\lambda_c > 0$  (вес риска) критериев Вальда и Сэвиджа имеет вид (формула 3.1):

$$WS_a = \max_{1 \leq i \leq n} (\min_{1 \leq j \leq m} a_{ij} - \lambda_c \max_{1 \leq j \leq m} r_{ij}), \quad (3.1)$$

где  $a_{ij}$  – выигрыш от использования  $i$ -й стратегии при  $j$ -м состоянии внешней среды ( $j$ -е значение неконтролируемого фактора  $y$ ),

$r_{ij} = \max_{1 \leq k \leq n} a_{kj} - a_{ij} \geq 0$  – оценка риска при использовании стратегии  $i$  в условиях состояния  $j$ .

Свертка этих критериев типа отношения представим в формуле 3.2:

$$WS_o = \min_{1 \leq i \leq n} \frac{\max_{1 \leq j \leq m} r_{ij}}{\min_{1 \leq j \leq m} a_{ij}}. \quad (3.2)$$

Критерий Гурвица [93] представляет линейную свертку максимаксного критерия и меры риска  $R_H = \max_{1 \leq j \leq n} a_{ij} - \min_{1 \leq j \leq m} a_{ij}$ .

Тогда комбинированный критерий определения риска ( $H_a$ ) определим по формуле 3.3:

$$H_a = \max_{1 \leq i \leq n} (\max_{1 \leq j \leq m} a_{ij} - \alpha (\max_{1 \leq j \leq m} a_{ij} - \min_{1 \leq j \leq m} a_{ij})), \quad (3.3)$$

где коэффициент  $\alpha \in (0;1)$  можно интерпретировать как степень избегания максимальных потерь.

Таким образом, комбинированные критерии риска можно рассматривать в качестве оптимальных. Данный подход позволяет, во-первых, лучше разобраться во всех внутренних связях проблемы принятия решений. Во-вторых, уменьшить степень влияния субъективного фактора.

Контроллинг – это философия ситуационного анализа в целях планирования, учета и контроля процессов в условиях неопределенности. Бизнес-анализ напрямую связан с тщательным анализом требований и нацелен на конкретные изменения в организации для достижения обозначенных стратегических результатов. Разумеется, что эти изменения включают и изменения в стратегии, которая была утверждена ранее, в структурных элементах контроллинга.

Деятельность экономического субъекта осуществляется в условиях неопределенности, многообразия возможных состояний и ситуаций реализации решения. В этих условиях использование инструментов бизнес-анализа в подсистеме анализа связано с необходимостью реализации главной цели подсистемы. Она заключается в выявлении и устранении неопределенности относительно организационных изменений, результатом которых будет являться реализация бизнес-модели экономического субъекта в целом.

Автором определено, что концепция бизнес-анализа в системе контроллинга должна основываться на существующих методологических принципах комплексного экономического анализа, т. к. бизнес-анализ направлен

на изучение всех сторон бизнеса. Содержание, направленность и методы бизнес-анализа меняются в зависимости от целей, стоящих перед управляемым объектом в определенный период времени и в определенной последовательности. Исходным пунктом реализации цели будет являться предложенная автором логическая схема процесса бизнес-анализа, где информационный ресурс для бизнес-анализа – это методологический и технологический комплекс и инструментарий, которые необходимы для поддержки принятия решений в системе контроллинга. Выделены два направления бизнес-анализа:

- экономический;
- информационный.

Информационный бизнес-анализ является аналитическим инструментом информационно-методического обеспечения бизнес-анализа для поддержки принятия решений при существующих бизнес-процессах.

Внедрение и активное использование инструментов ВІ в системе контроллинга делает ее еще более гибкой, адаптивной и превентивной, способной предугадывать будущее и управлять им.

Таким образом, использование аналитического инструментария в системе контроллинга для подготовки решений высшим уровнем менеджмента в условиях динамично изменяющейся среды открывает новые перспективы процесса стратегического управления и генерации альтернатив.

### **3.3. Концепция русел и джокера как инструмент бизнес-анализа в системе контроллинга**

В настоящее время подсистема анализа в структуре контроллинга требует реализации междисциплинарных подходов. Это связано с новым уровнем требований к принятию решений в экономических субъектах. Повышаются требования к глубине анализа, объему информации, используемой для

выработки научно обоснованных и объективных решений, и темпу изменений, на которые следует реагировать.

В настоящее время принятие решений, основанных на оценке и прогнозировании развития деятельности экономических субъектов, требует создания информационно-коммуникативных систем и развитие инструментов бизнес-анализа в проектной разрезе. Применение Business Intelligence (BI) позволяет не просто получать данные, благодаря сложным запросам, но и добывать «знания» за счет применения методов бизнес-анализа.

Инструменты и технологии, заложенные в системы BI (современный виток развития BI связан с появлением технологий «BI по запросу» или BIaaS) позволяют использовать сложные инструменты современной методологии анализа и прогнозирования.

В настоящее время прослеживается серьезный сдвиг экономической мысли от кибернетической концепции моделирования к синергетической. Данное обстоятельство объясняется тем, что применение жестко детерминированных подходов в кибернетических концепциях моделирования не отвечает реальной действительности и не дает объективных результатов.

Вехами развития любой научной дисциплины являются ее парадигмы – исходные концептуальные схемы, модели постановки проблем и их решения. В настоящее время в синергетике сформировалось три парадигмы [234].

Первая парадигма – это парадигма самоорганизации. В 70-е гг. прошлого столетия были заложены основы нового междисциплинарного подхода – синергетики, теории самоорганизации, теории диссипативных структур. Возникновение этого научного направления связывают с именами исследователей данной проблемы: бельгийского ученого И. Р. Пригожина [251, 271] и немецкого физика Г. Хакена [319], а также с отечественными учеными Б. Белоусовым и А. Жаботинским [147].

Герман Хакен в 1977 г. в своей книге «Синергетика» вводит в научный обиход понятие «синергетика» (в переводе с греческого – теория совместного

действия) для обозначения нового междисциплинарного направления исследований сложных самоорганизующихся систем, а также понятие структуры как состояния, возникающего в результате когерентного (согласованного) поведения большого числа частиц. Г. Хакен заметил, что простейшие нелинейные модели многих сложных процессов в различных областях науки (включая гуманитарные) на самом деле являются одними и теми же [319].

Синергетика занимается изучением систем, состоящих из большого числа частей, компонентов или подсистем, сложным образом взаимодействующих между собой.

Изучая вопросы об устойчивости, И. Р. Пригожин и его научная бельгийская школа развивают термодинамический подход к самоорганизации [251, 271]. Они приходят к открытию диссипативных структур, возникающих при самоорганизации, анализируя специфические химические реакции, которые в начале 50-х годов прошлого века впервые были экспериментально изучены Б. Белоусовым и А. Жаботинским. «Диссипативные процессы ведут не к равновесию, но к формированию диссипативных структур, тождественных процессам, которые из-за взаимной компенсации приводят к равновесию» [271, с. 11]. В центре внимания нелинейной динамики оказываются *бифуркации* – изменение числа и устойчивости решений (в частности конфигураций диссипативных структур) при вариации параметров системы.

Одним из основных понятий в синергетике является «фазовое пространство» или «пространство состояний» системы (пространство состояний системы, не зависящих от времени). Для математического описания какого-нибудь объекта (т. е. полного определения его состояния) следует задать  $N$  чисел, соответствующих каждой точке фазового пространства. Чем больше  $N$ , тем сложнее объект. Величина  $N$  позволяет определить размерность фазового пространства.

Во второй половине XX века широкое развитие приобрели научные направления холистического мировидения, позволяющие выявить универса-



лизм в процессах самоорганизации. Синергетика в логически обоснованной форме способна ответить на данный вызов времени.

Вторая парадигма – парадигма динамического хаоса. Эта парадигма обязана своим возникновением крупнейшему достижению теории динамических систем – открытию явления детерминированного хаоса, под которым подразумевается нерегулярное или хаотическое движение, порождаемое нелинейными системами, для которых динамические законы определяют эволюцию во времени состояния системы при известной предыстории [341]. Динамическая система может быть представлена любой системой, которая изменяется во времени.

Формирование теории хаоса (нелинейной динамики) началось с издания в 1987 г. работы Дж. Глика «Хаос: становление новой науки». Основным результатом на этом этапе стало установление факта существования границ предсказуемости, связанных с наличием горизонта прогноза – конечного времени, через которое динамический прогноз поведения системы становится невозможен. Были также введены такие фундаментальные понятия, как странный аттрактор (аттрактор системы, демонстрирующей хаотическое поведение) и разбегание траекторий, описаны универсальные сценарии перехода от регулярного к хаотическому движению при изменении внешнего параметра. Однако основы этой парадигмы были еще заложены Э. Лоренцем в 1963 г., Д. Рюэлем и Ф. Такенсом 1970 г. В теории динамического хаоса – важной области нелинейной науки – было убедительно показано, что даже для довольно простых детерминированных систем (в которых будущее однозначно определяется настоящим) существует *горизонт прогноза*.

Детерминированный хаос имеет место в экономике, в частности в управлении экономическими субъектами. С позиций экономической синергетики управление эффективностью развития сводится к выбору наиболее подходящего аттрактора, предзаданного как след будущего в настоящем. Образно говоря, это управление настоящим из будущего [215].

Третья парадигма – парадигма сложности. Она располагается на стыке двух предшествующих. Если первая и вторая парадигмы связаны с порядком и хаосом, то третью обычно обозначают словосочетанием «жизнь на кромке хаоса» [388] или «скольжение вдоль кромки хаоса» [377]. Следует заметить, что первые две парадигмы имели отношение к отдельным объектам, третья – к системам.

Исследования в рамках парадигмы сложности и прогнозирование, проводимое на ее основе, получили широкое распространение в мире. В США создан Институт сложности в Санта-Фе под руководством лауреата Нобелевской премии по физике М. Гелл-Манна. Область решаемых задач института: от прогнозирования бедствий и компьютерной имитации экономических процессов до разработки сценариев дестабилизации политических режимов и искусственной жизни [388].

В последнее время в рамках синергетики выстраивается *теория русел и джокеров*, которая позволяет предсказывать поведение системы в будущем. Одним из авторов этой теории является Дж. Сорос, выдвинувший в своей работе «Алхимия финансов» [296] концепцию «рефлексивной» экономики.

Г. Г. Малинецкий, российский математик, считает, что у концепции русел и джокеров есть предшественники. Наиболее близкими являлись работы школы И. М. Гельфанда, выполнявшиеся в Институте прикладной математики АН СССР [235].

Применение синергетических подходов и методов в экономической сфере для моделирования экономических систем осуществил В. Б. Занг [164], первое англоязычное издание книги которого вышло в свет в 1990 г. Он применил ранее известные модели нелинейных уравнений, в том числе модели Германа Хакена, теорию катастроф Тома (1959 г.), параметр порядка Ландау и другие. В рамках тенденций развития современных представлений о хаосе В. Б. Занг, основываясь на результатах своих исследований, опроверг посту-

лат Пуанкаре «о непредсказуемости» хаотических стохастических процессов, сформулировав постулат о возможности их предсказуемости.

В 1998 г. в статье «Джокеры, русла или поиски третьей парадигмы» Г. Малинецкий и А. Потапов утверждали, что в сложных системах существует большой «резерв сложности» в поведении. В отличие от типичных ситуаций естественных наук в экономике они локальны и в них появляется переменная, которая может меняться скачками. В этот момент поведение объекта может резко усложниться (как будто бы  $N$  резко возросло), а горизонт прогноза – сократиться. Для описания таких ситуаций авторы предложили новый класс моделей – динамические системы с джокерами [232].

Модели, демонстрирующие возникновение джокеров, обладают некоторыми свойствами, присущими границе хаоса. Поэтому теория русел и джокеров, согласно мнению А. В. Подлазова, имеет основание претендовать на ведущие роли в структуре третьей парадигмы синергетики [265].

Концепция русел приводит к новым методам обработки временных рядов и отчасти проясняет успех трехслойных нейронных сетей в решении ряда задач прогноза [233].

Метод русел и джокеров основан на использовании неоднородности фазового пространства динамической системы. Ограниченные области фазового пространства, в которых возможно выделение параметров порядка, называются руслами [234].

В соответствии с концепцией русел и джокеров любое развитие можно представить как чередование динамических и хаотических стадий: соответственно русел и джокеров. В теории динамической информации [327] они представлены динамическими и перемешивающими слоями.

Проявление самоорганизации, самоуправления и саморегулирования экономических систем в следствие усложнения и ускорения условий функционирования, что объясняется законами развития систем [15, 44, 91, 193–198], исследовано автором в монографии [67]. Исследования показали, что

фазовое пространство реальных экономических систем не является однородным, а составляет области, в которых детерминированные процессы чередуются с областями стохастического поведения. Это подтверждается в работах Г. Г. Малинецкого [234, 235] и Г. Шустера [341].

Экономический субъект является открытой системой, т. к. признает динамическое взаимодействие с окружающим миром. Нелинейное взаимодействие открытых систем непосредственно друг с другом и с окружающей средой при определенных условиях обуславливает возникновение нескольких возможных состояний устойчивого равновесия системы конкурирующих агентов.

Одна из особенностей нелинейной динамики открытых неравновесных систем (синергетики) состоит в том, что она имеет дело с неожиданными событиями. Эти события проявляют себя как качественные скачкообразные изменения состояния системы или режима ее развития в ответ на монотонное и медленное изменение параметров. При анализе выясняется, что причиной неожиданности оказывается неустойчивость. Устойчивость (или неустойчивость) – внутреннее свойство исследуемой системы, а не результат внешнего воздействия. Особенность его в том, что проявляется оно только при наличии малых внешних воздействий [331].

Современный этап развития синергетического направления, особенно в последнее десятилетие, тесно связан с успешным применением синергетической методологии в сфере аналитического знания. По мнению О. С. Кожуховой, «синергетический эффект вызывает интеграция и координация учётно-аналитических, контроллинговых и мониторинговых процедур в процессе формирования информационного поля для принятия управленческих решений, что обеспечивает резистентность к вызовам современной экономической ситуации и стабильное развитие» [203].

Бизнес-анализ в системе контроллинга позволяет подходить к проблеме с проектной точки зрения и принимать эффективные «правильные» реше-

ния. На этапе бизнес-анализа проектные риски еще очень велики, высока степень неопределенности относительно того, какие бизнес-проблемы следует решить и каким образом. Выясняются потребности заинтересованных лиц до получения структурированного перечня требований к системе, проводится сегментация клиентской базы, перебираются временные параметры, затратные параметры, внешние и внутренние ограничения по ресурсам.

Признание нелинейности процессов развития, с одной стороны, и их предсказуемости, с другой, предполагает поиск новых способов и методов бизнес-анализа для целей развития системы контроллинга.

Построение прогностических моделей для экономических систем было и будет являться крайне актуальной задачей. В настоящее время существует множество методов для примерного предсказания поведения каких-либо экономических рядов [24].

Анализ и прогнозирование временных рядов – одно из основных направлений исследований в бизнес-анализе, призванное создавать и совершенствовать новые инструменты в системе контроллинга. По мнению автора, интегрирование бизнес-анализа и концепции русел и джокеров является непростой задачей для построения прогнозной модели. При этом горизонты прогноза для различных процессов, определяющих динамику развития экономического субъекта, различны. В рыночной экономике кризисные ситуации могут возникать на всех стадиях развития экономического субъекта.

Для решения множества практических экономических задач, поставленных перед системой контроллинга организации, требуется использование систем большой размерности. Функционирование сложных экономических систем проецирует вектор развития на микросистемы (отдельный экономический субъект), приводя к трансформации ее траектории (потере устойчивости) в результате несогласованности их траекторий развития. В данном случае под сложной системой понимается система с большим числом степеней свободы.

В сложных системах существует небольшое количество переменных – параметров порядка, изменение которых определяет динамику всех остальных процессов [260, 305], т. к. цепные реакции различных масштабов являются неотъемлемой частью динамики. Исходным материалом для анализа открытых нелинейных далеких от равновесия систем являются *временные ряды*. Это множество измерений состояния системы в последовательные моменты времени [384]. Проблемой моделирования и прогнозирования временных рядов, которые содержат хаотическую компоненту, выступает их неустойчивость к шумовым возмущениям.

В основе всех алгоритмов анализа временных рядов методами нелинейной динамики лежит теорема Такенса [384]: способ реконструкции фазовой траектории по методу отображения запаздывающих аргументов. Теорема Такенса утверждает, что путем правильного подбора размерности вложения  $m$  и параметра задержки  $\tau$  можно получить  $(m + 1)$ -мерный фазовый образ, достаточно полно отражающий свойства истинной траектории системы в фазовом пространстве (формула 3.4).

$$x_i = ( u_i, u_{i+\tau}, \dots, u_{i+(m-1)\tau} ), \quad (3.4)$$

где  $m$  – размерность вложения;  $\tau$  – запаздывание по времени (реальное запаздывание по времени определяется как  $\tau\Delta t$ ). Данная операция называется «погружением аттрактора» в пространство размерности  $m$ . Результатом успешного погружения является выявление определенных закономерностей в поведении траектории системы в пространстве данной размерности. Сохранение топологических структур исходной траектории гарантировано, если  $m \geq 2d + 1$ , где  $d$  – размерность аттрактора.

Следует отметить несколько важных следствий, вытекающих из теоремы Такенса:

1) в непрерывной системе, состояние которой измеряется временным шагом ( $t$ ), один и тот же результат получается почти для всех  $\tau$ ;

2) один и тот же результат будет получен при измерении практически любой величины компоненты временного ряда;

3) если имеет место распределенная система, в которой есть диссипативные процессы, то неважно в какой точке пространства проводить измерения.

Теорема Такенса предполагает, что закон развития ряда не меняется во времени. Как правило, наблюдаемые временные ряды (финансовые, инвестиции) для предсказания тенденций в экономических системах отличаются сильной нестационарностью. Таким образом, данное предположение в подавляющем большинстве случаев является неоправданным. На практике предсказательная сила метода оказывается весьма низкой.

Ввиду того, что наблюдаемая информация об исходной системе недостаточна, следует учитывать как динамические, так и статические характеристики временного ряда. Таким образом, при построении модельной системы можно совместно использовать динамические и вероятностные компоненты, т. е. задействовать метод русел и джокеров. Говоря о практическом применении подобной модельной системы в рамках контроллинга организации, нельзя не отметить широкие возможности ее применения в отношении используемой в рамках контроллинга системы показателей эффективности, которые также могут быть различны по своему характеру.

Использование идеи русел позволяет делать прогнозы для систем большой размерности, которые оказываются вне пределов применимости малодомовой нелинейной динамики (термин «малодомовой» показывает, что алгоритмы теряют эффективность для систем с размерностью аттрактора  $d > 5$ , т. е. с числом наиболее существенных переменных  $5 \pm 10$ ). Например, в некоторой области  $G$  различные траектории могут оказаться близкими в проекции (рис. 3.4). В этой проекции динамика становится частично предсказуемой, а такая «модель» в проекции будет иметь принципиально ограниченную точность. В данной ситуации усредненная модель является «проекцией» на

пространство медленно меняющихся мод, но, в отличие от них, здесь модель справедлива только при попадании траектории в область  $G$ . Как только траектория исходной системы покинет эту область, предсказуемость в проекции будет утрачена [234]. При нахождении в области русла система ведет себя предсказуемо и дает возможность получать достаточно точный прогноз ее динамики на некоторый период.

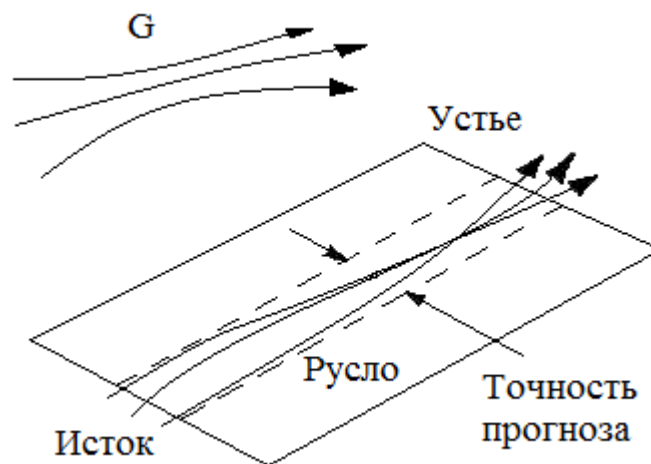


Рисунок 3.4 – Схема возникновения русла [234, с. 303]

Наиболее адекватной моделью для русла следует признать динамическую систему с наложенным шумом. Этот «шум» должен обладать некоторыми динамическими чертами, чтобы воспроизводить свойства проекции траектории в пространстве большой размерности [234]. В случае прохода траектории системы по руслу достаточное число раз по временному ряду с определенной степенью достоверности можно определить проекцию системы и предсказать ее поведение.

Когда русло кончается, начинает быстро расти число переменных, определяющих ход процесса. При этом уменьшается горизонт прогноза и появляется возможность резких изменений. Области устойчивого движения в фазовом пространстве могут сменяться областями неустойчивого, плохо предсказуемого, зашумленного или даже случайного движения.



В соответствии с концепцией русел и джокера в фазовом пространстве многих реальных объектов имеются области джокеров, в которых случайность или фактор не только оказывают решающее влияние на дальнейшую судьбу системы, но и могут скачком перевести ее в другую точку фазового пространства. Функция джокера в данном случае состоит в мгновенном перемещении системы из одного русла в другое.

На рисунке 3.5 приведены два русла ( $G_1$  и  $G_2$ ) и 3 джокера ( $J_1$ ,  $J_2$ ,  $J_3$ ). Черные стрелки показывают детерминированное описание динамики (траектории модели для проекции), «пустые» стрелки показывают действия джокеров: когда траектория попадает в область джокера (заштрихованную), она может с некоторой вероятностью направиться в какую-то случайную точку русла или к другому джокеру [234]. Соответственно, в области джокера достоверный прогноз сделать практически невозможно.

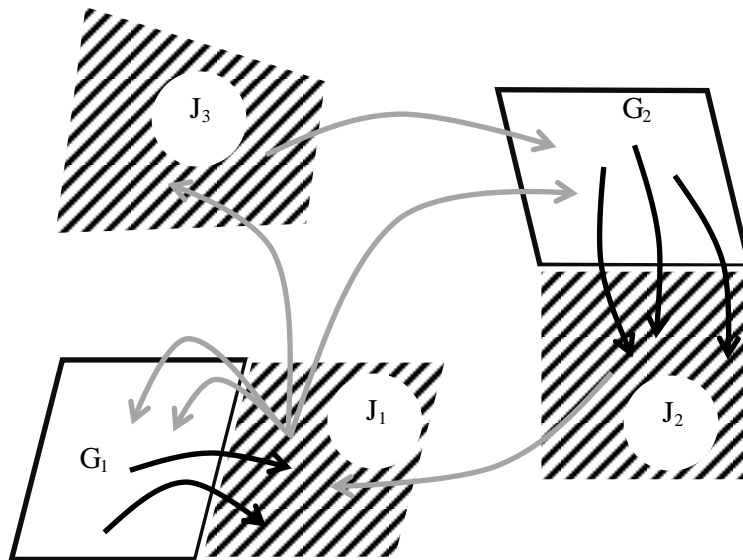


Рисунок 3.5 – Схема представления сложной динамики как комбинации русел и джокеров [234, с. 305]

Появление джокеров в фазовом пространстве динамической системы определяется следующими признаками:

- локальная неустойчивость системы с хаотическим поведением, чередуясь с устойчивым движением, формирует странные аттракторы;
- сильная перемежаемость (когда происходит смена режимов поведения с относительно высокой скоростью);
- влияние внешних шумов в локальных областях;
- высококомодовое движение системы;
- наличие разрывов в отображении;
- быстрые системные изменения, происходящие в объекте, в том числе и критические [379].

Однако все эти признаки, кроме разрывов в отображении, можно обнаружить только в случае, если возможно использование метода активного пространства возрастающей размерности по данным временного ряда.

Исходя из специфики рассматриваемой задачи предусматривается использование следующих видов джокеров:

- *дискретный точечный джокер*, который мгновенно приводит систему в определённую точку фазового пространства. Как правило, это связывается с ситуацией, когда хаос в системе обязательно повлечет за собой ее разрушение;
- *двухточечный джокер*, который при срабатывании с вероятностью  $p_1$  и вероятностью  $p_2$  переводит систему в ту или иную точку фазового пространства;
- *непрерывный джокер* переводит систему в точку некоторой области фазового пространства в соответствии с заданным законом распределения вероятности. Данный тип джокера следует рассматривать как обобщение точечного и двухточечного джокеров;
- *мерцающий непрерывный джокер* выражается непрерывным джокером. Срабатывает он с некоторой, отличной от 1, вероятностью. При попадании изображающей точки в область джокера следующий шаг либо (с вероятностью  $p_1$ ) делается в соответствии с уравнением русла, либо (с вероятностью

стью  $p_2$ ) в соответствии с правилом непрерывного джокера. Этот тип джокеров хорошо подходит для имитации явления перемежаемости;

– *мерцающий точечный джокер* – это точечный джокер, который срабатывает аналогично мерцающему непрерывному джокеру в соответствии с вероятностным правилом [40; 232].

Следует отметить, что с позиций динамической теории информации особого внимания заслуживает промежуток времени непосредственно перед выходом системы из перемешивающего слоя, т. к. после выхода дальнейшее поведение системы полностью предсказуемо, а сразу после входа – полностью непредсказуемо. Следовательно, отрезок времени перед выходом системы требует формирования качественного интеллектуального продукта для принятия решений.

Процесс бизнес-анализа в системе контроллинга сочетается с прогнозированием хода различных процессов, скоординированное выполнение которых предполагает достижение бизнес-цели.

Макросистема, оказывающая координирующее и управляющее воздействие на систему нижележащего уровня, позволяющая задать общие пределы движения в терминах смены русел и джокеров, будет находиться в принципиально ином временном масштабе. Пока макросистема находится в русле, задаваемые ею параметры порядка, управляющие состоянием микросистемы, стабильны. Даже если микросистема (отдельный экономический субъект) идентифицирует приближение области джокера, выход из джокера, выбор новой траектории из точки бифуркации, то фактически предопределен тем коридором возможностей, который обеспечивает стабильное русло макросистемы. Это означает возможность вероятностного прогнозирования риска для разных сценариев выхода из джокера. Интересы макро- и микроуровней экономической системы имеют различия как в руслах, так и в джокерах.

Одной из задач бизнес-анализа в системе контроллинга, наряду с прогнозированием деятельности, является ранняя диагностика дестабилизации

состояния системы на сигнально-информационной основе с целью избежать попадания в область джокера, а в случае нахождения в ней – своевременно отреагировать на кризисную ситуацию. Каждое экономическое событие должно происходить в некоем пространстве. Следовательно, в построении модели должно быть определено пространство, на котором задана система, и очень точно оговорены допущения, исходные данные.

При изучении свойств сложных систем в экспериментальных исследованиях широко используется подход, основывающийся на анализе сигналов, произведенных системой. Сигнал представляется временным рядом значений, наблюдаемых в последовательные моменты времени (формула 3.5):

$$x(t) \equiv \{x_1, x_2, \dots, x_N\}, \quad (3.5)$$

где  $t \equiv \{t_1, t_2, \dots, t_N\}$ ,  $x_i = x(t_i)$ ,  $i = 1 \dots N$ , где  $N$  – число отсчетов в сигнале.

Сложные сигналы, которые снимаются с большинства реальных систем, обладают следующими характеристиками (одной или несколькими): нестационарны, нерегулярны, функция распределения сигнала отлична от нормального, сингулярны, фрактальны, стохастичны и хаотичны. Решение задач прогнозирования таких сигналов невозможно без реализации в программных комплексах.

Развитие модели русел и джокера привело к рассмотрению сложного сигнала как последовательности реализаций динамической системы (ДС), где каждое следующее состояние задается различным отображением в зависимости от времени. Вначале наблюдаемый сигнал генерируется динамической системой (ДС<sub>1</sub>), заданной вектор-функцией  $F_1$ , затем ДС<sub>2</sub>, заданной вектор-функцией  $F_2$ , и т. д. Причем каждая из локальных ДС более простая (т. е. задается более простой функцией) по сравнению с ДС. Для выделения границ реализации динамической системы предлагается структурная модель. Согласно ей сложный сигнал рассматривается в виде последовательности реализаций различных динамических систем (ДС), что отображено в формуле 3.6 [115]:

$$\begin{aligned}
x(t+1) &= F_1(x(t), x(t-1), \dots, x(t-k_1)), \quad t = 0, 1, \dots, r_1, \\
x(t+1) &= F_2(x(t), x(t-1), \dots, x(t-k_2)), \quad t = r_1+1, \dots, r_2, \\
&\dots \\
x(t+1) &= F_n(x(t), x(t-1), \dots, x(t-k_n)), \quad t = r_{n-1}+1, \dots, N-1, \\
x(t) &= [X_1(t), x_2(t), \dots, x_d(t)],
\end{aligned}
\tag{3.6}$$

где  $x(t)$  –  $d$ -мерный вектор, компоненты которого описывают состояния системы в момент времени  $t$  (многомерный сигнал); компоненты –  $x_c(t)$ ,  $c = 1 \dots d$ ,  $n$  – число точек смены динамики;

$F_i$  – вектор функции, определяющий следующее состояние системы в различные периоды времени и имеющие  $k_i$  последних значений  $x(t)$  в качестве параметров,  $i = 1 \dots n$ . Задают генерирующую динамическую систему на локальном участке времени;  $r_i$  – точки смены динамики сигнала;

$N$  – число наблюдений сигнала. Далее для упрощения предположим, что переход от  $F_i$  к  $F_{i+1}$  происходит очень быстро (скачком).

В основу анализа и прогнозирования сложных сигналов легла данная модель представления.

Для сложных эволюционных сигналов подобная модель представления обеспечивает возможность полного перехода к маломодовому моделированию, что является очевидным преимуществом. В этом случае прогнозирование сложного сигнала состоит в адекватном моделировании динамики сигнала, соответствующей последней ДС. Обычно сам наблюдаемый сигнал является единственным источником доступных для построения модели данных. Поэтому для построения наиболее адекватной модели следует точно подбирать ретроспективу сигнала. При этом следует учитывать:

– во-первых, слишком короткая выборка последних значений с высокой степенью надежности позволяет найти фрагмент, соответствующий динамике последней ДС, но при этом временной ряд может оказаться настолько коротким, что построение адекватной модели представится невозможным;

– во-вторых, слишком длинная ретроспектива может включить в себя, кроме реализации последней ДС, также и реализации предыдущих ДС, что препятствует построению адекватной модели.

В работе [288] авторы предлагают общую последовательность прогнозирования сложного сигнала следующим образом: получение сигнала, получение производного от исходного сигнала ряда локальной фрактальной размерности, поиск точки разладки (сводится к задаче обнаружения изменений любых вероятностных свойств сигнала [288]) в исходном сигнале и в ряде локальной фрактальной размерности – получение границы между реализациями различных ДС, выделение для обучения предиктора последнего фрагмента сигнала до найденной границы (фрагмент последней сформировавшейся квазистабильной динамики сигнала), построение комбинированного прогноза, оценка его достоверности. Указанная итерация может повторяться многократно для различных масштабов представления сигнала, чтобы получить многошаговый прогноз.

Таким образом, в нелинейной динамике одними из ключевых являются проблемы предсказания будущего поведения динамических систем по массиву предшествующих наблюдений.

На высших уровнях управления система контроллинга отвечает за интеллектуальное и информационное сопровождение процесса стратегического управления и за генерацию альтернатив. Методологические ориентиры бизнес-анализа с позиции синергетического подхода в системе контроллинга позволяют найти альтернативные решения ключевым проблемам управления экономическими системами – прогнозированию и выбору стратегии защиты от риска. Поэтому целесообразно пересмотреть модели, описывающие экономическую систему в областях русел и джокеров. Зная математическую модель джокера (перемешивающего слоя), можно предсказать момент выхода из критического состояния, определить временной горизонт прогноза.

Рассмотрим массив предшествующих наблюдений по данным годовой бухгалтерской отчетности за пять предшествующих лет по 10 крупнейшим сельхозпроизводителям Кемеровской области. Нами были выбраны 2 ключевых показателя деятельности организаций, это чистая прибыль и стоимость имущества. Как известно, суть «золотого правила экономики предприятия» сводится к тому, что темп роста прибыли должен превышать темп роста выручки от продажи, а темп роста выручки от продажи должен быть выше темпа роста имущества организации. Если мы исключим из этой формулы выручку, то определяем таким образом основные показатели, характеризующие экономику предприятия.

Таблица 3.7 – Динамика изменения активов  
сельхозпроизводителей Кемеровской области, млн. руб.

Организация	2016 год	2017 год	2018 год	2019 год	2020 год
ООО СПК "Чистогорский"	3595,95	3537,92	3568,09	3907,42	7036,66
АО Славино	1388,64	1445,84	1422,17	1127,97	656,03
АО Ваганово	2867,42	3159,36	2483,76	2383,85	2715,02
ООО "Вперед"	566,57	578,54	618,31	614,69	637,51
ООО "СХП "Михайловское"	81,92	132,73	198,81	239,00	286,55
ООО "Темп"	433,93	352,00	331,44	245,12	273,94
ООО "Чебулинское"	1662,4	1492,70	1330,92	919,66	989,36
ООО "Юргинский Аграрий"	494,42	551,30	582,08	579,48	631,47
ООО "Юргинский"	307,93	355,11	354,08	355,69	363,80
ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ"	68,73	1011,58	1028,14	889,80	950,10

Из таблицы 3.7 следует, что динамика развития имущественного комплекса у сельхозтоваропроизводителей отличается, у некоторых наблюдается рост активов с 3595,95 млн. руб. до 7036,66 млн. руб., у других спад с 1662,4 млн.руб. до 989,362 млн.руб., причинами подобных изменений является в большинстве случаев смена собственника и как следствие смена траектории развития.

Таблица 3.8 – Темп роста показателя «Валюта баланса» сельхозпроизводителей Кемеровской области, %

Организация	2017/2016	2018/2017	2019/2018	2020/2019
ООО СПК "Чистогорский"	98,39	100,85	109,51	180,08
АО Славино	104,12	98,36	79,31	58,16
АО Ваганово	110,18	78,62	95,98	113,89
ООО "Вперед"	102,11	106,87	99,41	103,71
ООО "СХП "Михайловское"	162,03	149,78	120,21	119,90
ООО "Темп"	81,12	94,16	73,96	111,76
ООО "Чебулинское"	89,79	89,16	69,10	107,58
ООО "Юргинский Аграрий"	111,50	105,58	99,55	108,97
ООО "Юргинский"	115,32	99,71	100,45	102,28
ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ"	1471,73	101,64	86,54	106,78

Изменения в 2017 году стоимости имущества произошло в сторону уменьшения только на трех предприятиях ООО "Темп", ООО "Чебулинское" и ООО СПК "Чистогорский". 2018 год для региона имел переломный характер, что возможно вызвало спад имущества на 5 предприятиях выборки, для остальных прирост считается несущественным, за исключением ООО "СХП "Михайловское", нарастившего активы на 49,78% больше, чем было в остатках 2017 года.

Все предприятия за исключением АО Славино имеют прирост стоимости имущества в 2020 году и только три предприятия из 10 имели увеличение



имущества в 2019 году по сравнению с 2018 годом. Далее исследуем динамику финансового результата деятельности.

Таблица 3.9 – Динамика финансовых результатов  
сельхозпроизводителей Кемеровской области

Организация	2016 год	2017 год	2018 год	2019 год	2020 год
ООО СПК "Чистогорский"	3,53	199,92	282,26	-185,39	-383,33
АО Славино	20,25	53,0223	31,16	-325,85	-375,73
АО Ваганово	-72,82	-69,16	-685,26	-76,43	356,76
ООО "Вперед"	66,69	21,61	21,85	18,90	22,69
ООО "СХП "Михайловское"	27,18	19,95	29,50	33,32	46,79
ООО "Темп"	4,66	9,48	9,62	7,96	3,85
ООО "Чебулинское"	-52,86	-129,07	-325,41	-305,59	51,98
ООО "Юргинский Аграрий"	2,38	4,84	3,91	20,85	59,12
ООО "Юргинский"	-32,28	-9,20	-25,93	-45,86	-12,08
ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ"	-0,84	-60,68	-56,10	-167,89	157,10

Стабильно убыточным выявлено ООО "Юргинский", отмечается положительная динамика по сокращению убытков в 2020 году. Стабильное получение прибыли отмечено за анализируемый период у ООО "СХП "Михайловское", ООО "Темп", ООО "Вперед", ООО "Юргинский Аграрий", при этом ООО "СХП "Михайловское" и ООО "Юргинский Аграрий" имеют темпы по наращиванию прибыли ежегодно.

Важно обратить внимание, что в тех ячейках, отражающих темп роста, где указано значение 0,00, имеется переход финансового результата от прибыли к убытку, как в 2019 году ООО СПК "Чистогорский" и АО Славино или, наоборот, от убытков к прибыли, как в 2020 году АО Ваганово, ООО "Чебулинское" и ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ".

ООО "СХП "Михайловское" улучшает финансовый результат на 12,96 и 40,42 % соответственно в 2019 и 2020 годах, рост прибыли в ООО "Юргинский Аграрий" составил 5,3 раза в 2019 году и 2,8 раза в 2020 году относи-

тельно предыдущего года. ООО "Темп" сокращает прибыль ежегодно на 17,27 и 51,68 % соответственно в 2019 и 2020 годах.

Таблица 3.10 – Темпы изменения финансовых результатов  
сельхозпроизводителей Кемеровской области, %

Организация	2017/2016	2018/2017	2019/2018	2020/2019
ООО СПК "Чистогорский"	5663,46	141,19	-65,68	-206,77
АО Славино	261,84	58,77	-1045,73	-115,31
АО Ваганово	-94,97	-990,83	11,15	466,78
ООО "Вперед"	32,40	101,11	86,50	120,05
ООО "СХП "Михайловское"	73,40	147,87	112,95	140,43
ООО "Темп"	203,43	101,48	82,74	48,37
ООО "Чебулинское"	-244,17	-252,12	93,91	17,01
ООО "Юргинский Аграрий"	203,36	80,79	533,25	283,55
ООО "Юргинский"	28,50	-281,85	-176,86	26,34
ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ"	-7223,81	92,45	-299,27	93,57

Учитывая данные приведенных таблиц, следует отметить лучшую динамику в ООО "Юргинский Аграрий" и ООО "СХП "Михайловское". Теперь обратимся к сопоставлению темпов изменения выбранных нами показателей.

Положительная динамика темпов роста убытков в ООО СПК "Чистогорский" и АО Славино не подлежит сопоставлению с увеличением стоимости имущества организации в ООО СПК "Чистогорский" и снижением стоимости имущества в АО Славино.

В 2020 году все предприятия, имеющие динамику улучшения финансовых результатов ООО "Вперед", ООО "СХП "Михайловское", ООО "Юргинский Аграрий" имеют превышение роста прибыли над увеличением валюты баланса.

Используя модель русел и джокера представим модель неустойчивости экономической системы АПК (рис. 3.6). Как следует из рис. 3.6, система предприятий АПК неустойчива на протяжении исследуемого периода.

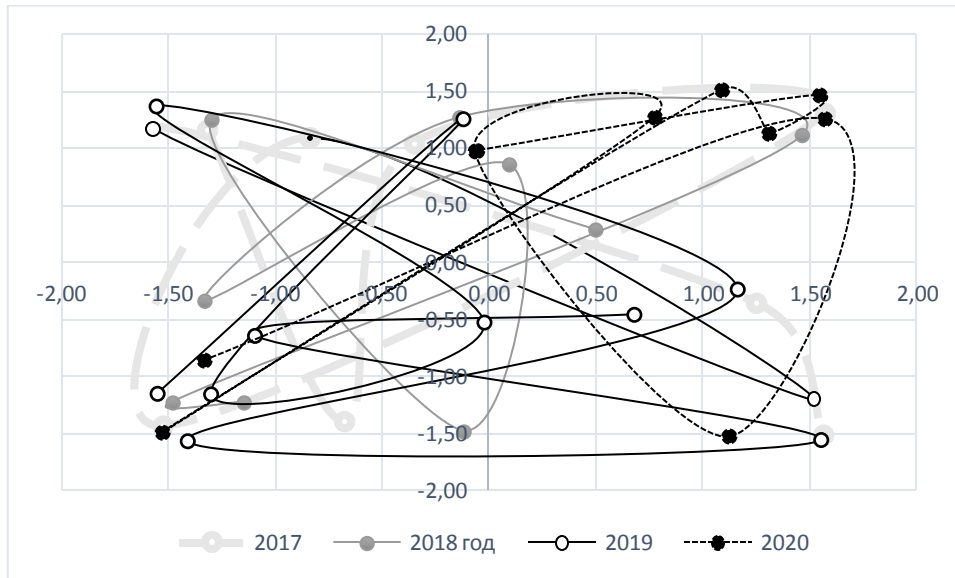


Рис. 3.6. Представление неустойчивости экономической системы АПК

Рассмотрим теперь математическую зависимость приведенных данных через эконометрическую модель парной линейной регрессии, используя встроенную функцию Линейн MS Excel. В таблице 3.11 представлен коэффициент детерминации, оценивающий долю дисперсии (изменчивости) одного показателя (зависимой переменной  $Y$ ), которая объясняется с помощью другого показателя (независимой переменной  $X$ ) в простой линейной регрессионной модели.

Самые высокие значения (ближе к 1) коэффициента детерминации выбранных показателей отмечаются в ООО "Юргинский Аграрий", ООО "СХП "Михайловское", АО Славино и ООО СПК "Чистогорский", т.е. на предприятиях, у которых выявлена самая лучшая и самая худшая динамика по результатам проведенного анализа.

Значение показателя  $b$  показывает, на сколько единиц изменится значение зависимой переменной  $Y$  при изменении  $X$  на одну единицу своего измерения, что позволяет сделать вывод, что в целом увеличение активов приводит к увеличению прибыли.

Таблица 3.11 – Коэффициенты детерминации и простой линейной регрессии активов и финансовых показателей деятельности сельхозпроизводителей Кемеровской области

Организация	Коэффициент детерминации прибыли и активов	Коэффициент регрессии (b)
ООО СПК "Чистогорский"	0,82763162	1,072024147
АО Славино	0,732126376	0,491360043
АО Ваганово	0,367893433	1,869108848
ООО "Вперед"	0,598781978	0,12546118
ООО "СХП "Михайловское"	0,932344803	0,199701479
ООО "Темп"	0,20740249	0,03080746
ООО "Чебулинское"	0,159816904	-0,38578592
ООО "Юргинский Аграрий"	0,883289078	0,907358704
ООО "Юргинский"	0,503880295	2,312436019
ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ"	0,202007069	0,897415552

Из всех показателей  $b$  по организациям, попавшим в выборку, отрицательно рост активов на прибыль скажется только на ООО "Чебулинское". Следует обратить на деятельность ООО "Юргинский", при слабой зависимости 0,5 значение коэффициента  $b = 2,31$ , отсюда вывод, что раз предприятие терпит убытки, то рост активов приведет к снижению убытков.

Выявленная тенденция взаимосвязи показателей активов баланса и финансового результата требует большего уточнения. Для формирования мнения о зависимости прибыли от значения коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами рассчитаем коэффициент детерминации, используя линейную и гиперболическую функции (табл. 3.12).

Как известно, из анализа эконометрических моделей, чем ближе к 1 коэффициент детерминации, тем меньше влияние других неучтенных в модели факторов.

Таблица 3.12 – Коэффициенты детерминации показателей деятельности сельхозпроизводителей Кемеровской области

Организация	Коэффициент детерминации линейная функция	Коэффициент детерминации гиперболическая функция
ООО СПК "Чистогорский"	0,838292783	0,88532065
АО Славино	0,769442535	0,656201415
АО Ваганово	0,827622233	0,766742877
ООО "Вперед"	0,044384413	0,048836273
ООО "СХП "Михайловское"	0,717187364	0,014277817
ООО "Темп"	0,008781904	0,019708049
ООО "Чебулинское"	0,001913675	0,157915091
ООО "Юргинский Аграрий"	0,877575900	0,901397663
ООО "Юргинский"	0,366895985	0,27735839
ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ"	0,626219586	0,644244777

Коэффициент детерминации показывает, какая доля дисперсии результативного признака объясняется влиянием независимых переменных, в нашем случае какая доля меры разброса значений случайной величины финансового результата относительно его математического ожидания объясняется влиянием коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами.

Анализ построен на данных, сложившихся в хозяйственной деятельности организаций и имеет различные значения изучаемого коэффициента. Такие предприятия как ООО СПК "Чистогорский", АО Славино, АО Ваганово, ООО "Юргинский Аграрий" и ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ" имеют высокое значение влияния коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами на размер извлекаемой прибыли, что позволяет сделать вывод о необходимости отслеживания его значений для дальнейшего прогнозирования финансового результата.

Рассмотрим линейную зависимость коэффициента обеспеченности собственных оборотных средств и прибыли. Определим как влияют на прибыль организации размер внеоборотных активов и собственный капитал и представим в таблице 3.13. сортировку от наибольшего значения к наименьшему.

Таблица 3.13 – Коэффициенты множественной линейной регрессии показателей деятельности сельхозпроизводителей Кемеровской области

Влияние внеоборотных активов на финансовые результаты		Влияние собственного капитала на финансовые результаты	
ООО СПК "Чистогорский"	1,07347	ООО СПК "Чистогорский"	5,11014
ООО "СХП "Михайловское"	0,51523	АО Ваганово	2,33169
ООО "Юргинский Аграрий"	0,28343	АО Славино	2,19628
ООО "Темп"	0,03852	ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ"	2,16277
ООО "Вперед"	-0,8389	ООО "Юргинский Аграрий"	0,57335
АО Славино	-2,2581	ООО "Чебулинское"	0,29599
ООО "Юргинский"	-2,3795	ООО "Юргинский"	0,11752
ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ"	-3,8458	ООО "СХП "Михайловское"	-0,1241
ООО "Чебулинское"	-4,6235	ООО "Вперед"	-0,2998
АО Ваганово	-5,5961	ООО "Темп"	-1,3815

Коэффициенты влияния показывают насколько изменение того или иного показателя в формуле расчета коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами приведет к изменению прибыли организации.

По данным таблицы 3.13 мы видим, что наибольшее влияние выявлено ООО СПК "Чистогорский" по обоим показателям, но при этом прогнозируется большее влияние увеличения собственного капитала на прибыль отчетного года, чем рост внеоборотных активов. Данные по АО Ваганово позволяют отметить противоположное влияние выбранных нами переменных на результирующий показатель, если рост собственного капитала приведет к наращиванию прибыли, то рост внеоборотных активов снижает возможности достижения прибыли предприятия. По данным АО Славино так же выявлено про-

твивоположное и при этом почти равнозначное значение анализируемых факторов. Сальдирующий результат влияния факторов на изменение финансовых результатов ООО "Темп" позволяет отметить приоритет во влиянии собственного капитала на достигаемый финансовый результат в будущем. Сальдирующие результаты влияния факторов ООО "Чебулинское" и ООО "Усть-Сертинское" имеют противоположное значение, в отличии от ООО "Темп", т.е. наращивание стоимости внеоборотных активов способствует сокращению прибыли. А вот ООО "СХП "Михайловское" при наращивании внеоборотных активов будет достигаться приращение прибыли несмотря на отрицательное влияние роста собственного капитала. ООО "Вперед" характеризуется отрицательным влиянием увеличения внеоборотных активов и собственного капитала на достижение результативности деятельности, в связи с этим требуется изучение дополнительных факторов, которые положительно повлияют на улучшение финансового результата.

Рассмотрим влияние величины запасов на прибыль и выручку анализируемых сельхозтоваропроизводителей (табл. 3.14).

Оценивая линейную зависимость выбранных нами показателей, финансовый результат и величина запасов следует отметить следующее. При планировании величины запасов на предприятиях ООО СПК "Чистогорский", ООО "СХП "Михайловское", ООО "СХП "Михайловское", ООО "Чебулинское" и ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ" следует учесть слабую корреляцию на величину финансового результата. В свою очередь, на остальных предприятиях следует отметить высокое влияние остатков запасов и затрат на изменение прибыли в будущем периоде.

АО Славино имеет убытки по исходным данным, при значении коэффициента  $b$  равному 0,988415639, позволяет сделать вывод о снижении убытка при увеличения запасов. В отличии, от ООО "Юргинский", здесь  $b$  равно - 2,781951779, значит убытки будут увеличиваться на 2,78 руб. от каждого лишнего 1 руб. запасов.

Таблица 3.14 – Коэффициенты детерминации и простой линейной регрессии показателей величины запасов и затрат и результирующих показателей прибыль (выручка)

Организация	Коэффициент детерминации	Влияние запасов на прибыль	Коэффициент детерминации	Влияние запасов на выручку
ООО СПК "Чистогорский"	0,133615081	-0,259389846	0,832721674	-2,432006464
АО Славина	0,911906774	0,988415639	0,781023489	1,687971614
АО Ваганово	0,873032296	5,188869247	0,944244959	2,782279467
ООО "Вперед"	0,851513654	0,090566369	0,644135444	4,880313721
ООО "СХП "Михайловское"	0,192319722	-0,346939162	0,555210940	-1,878599282
ООО "Темп"	0,349024138	0,083567809	0,463407580	-2,331789317
ООО "Чебулинское"	0,517111045	-0,705368228	0,793780869	-0,593353589
ООО "Юргинский Аграрий"	0,964657117	1,899804249	0,829297892	4,667394623
ООО "Юргинский"	0,812450489	-2,781951779	0,970520419	-4,787437154
ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ"	0,334306572	-1,38510066	0,560577846	-1,792075636

Увеличение величины запасов и затрат на 1 руб. приведет к росту прибыли ООО "Юргинский Аграрий" на 1,89 руб.; ООО "Вперед" на 0,09 руб. и АО Ваганово на 5,18 руб.

Рост выручки, зависящий от величины запасов предприятия выявлен на трех предприятиях с высоким уровнем детерминации. ООО СПК "Чистогорский" рост запасов снижает прогнозируемую выручку на 2,43 руб. а в ООО "Чебулинское" снижает на 0,59 руб., ООО "Юргинский" снижает потенциальную выручку на 4,78 руб. АО Славина увеличивает выручку на 1,68 руб., АО Ваганово увеличивает на 2,78 руб., ООО "Юргинский Аграрий" увеличивает на 4,66 руб.



ООО "СХП "Михайловское", ООО "Темп" и ООО "УСТЬ-СЕРТИНСКОЕ" имеют свободу от изучаемого влияния, что позволяет сделать вывод о необходимости применения различных инструментов для поиска точки бифуркации.

## **ГЛАВА 4. ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ МЕХАНИЗМ ИНФОРМАЦИОННО-ГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ И ИНСТРУМЕНТАРИЯ КОНТРОЛЛИНГА**

### **4.1. Системно-интеграционный подход в построении структурной модели контроллинга организаций**

В современных условиях для эффективной работы предприятий необходимо применять системную методологию контроллинга и соответствующий инструментарий. Это будет способствовать преобразованию информационной и организационной структуры таким образом, чтобы были решены базовые проблемы его развития, предопределяющие стабильные успехи как в настоящем, так и в будущем.

С учетом того что многие методологические и практические вопросы создания модели контроллинга, особенно на агропромышленных предприятиях, недостаточно проработаны, теоретическое обоснование системы контроллинга, а также ее сущностного наполнения дает возможность осуществить выработку рекомендаций по формированию данной системы с учетом отраслевой и региональной специфики.

Система управления предприятием АПК – это социально-экономическая система, состоящая из совокупности связей и элементов, посредством которых осуществляется воздействие на объект управления с целью эффективного функционирования и достижения им определенного уровня развития. В системе управления организацией выделяются подсистемы планирования, учета, анализа, контроля и принятия решений, составляющие контур управления предприятием, основной задачей которых является преобразование внешней и внутренней информации в управленческие решения. От эффективности функционирования этих подсистем зависит качество принимаемых решений, эффективность управления и эффективность хозяйственной деятельности предприятий агропромышленного комплекса. Контрол-

линг как механизм поддержки и повышения эффективности принимаемых решений должен обеспечивать в рамках системно-интеграционного подхода выработку и реализацию эффективных целенаправленных управляющих воздействий на все многообразные условия и элементы, от которых зависит функционирование экономического субъекта.

При таком представлении можно сформулировать авторское определение системы контроллинга как системы управления, выполняющей функции координации работы функциональных подразделений, а также обеспечивающей информационно-методическое обоснование управленческих решений. Для принятия решений контроллинг должен охватывать все сферы учетно-аналитической деятельности предприятия. Таким образом, контроллинг занимает центральное место в контуре управления предприятием (рис. 4.1).

Автором установлено, что система контроллинга объединяет и координирует основные элементы управленческой деятельности, такие как учет, планирование, контроль, анализ и регулирование, в отношении системы объектов управления, в которую входят управление материально-техническим обеспечением организации, затратами, производственной деятельностью, качеством выпускаемой продукции, ее сбытом, а также финансами и персоналом предприятия в единую систему, в рамках которой определены основные цели деятельности предприятия, принципы управления и способы их реализации. Как показано на рисунке 4.1, ключевыми точками, в которых система контроллинга оказывает воздействие на процесс принятия решений, являются обеспечение приоритетов, нормативов и сопоставимости результатов в ходе контроля исполнения планов организации, отбор и подготовка учетных данных для целей анализа, а также подготовка информации для целей осуществления мероприятий в сфере регулирования.

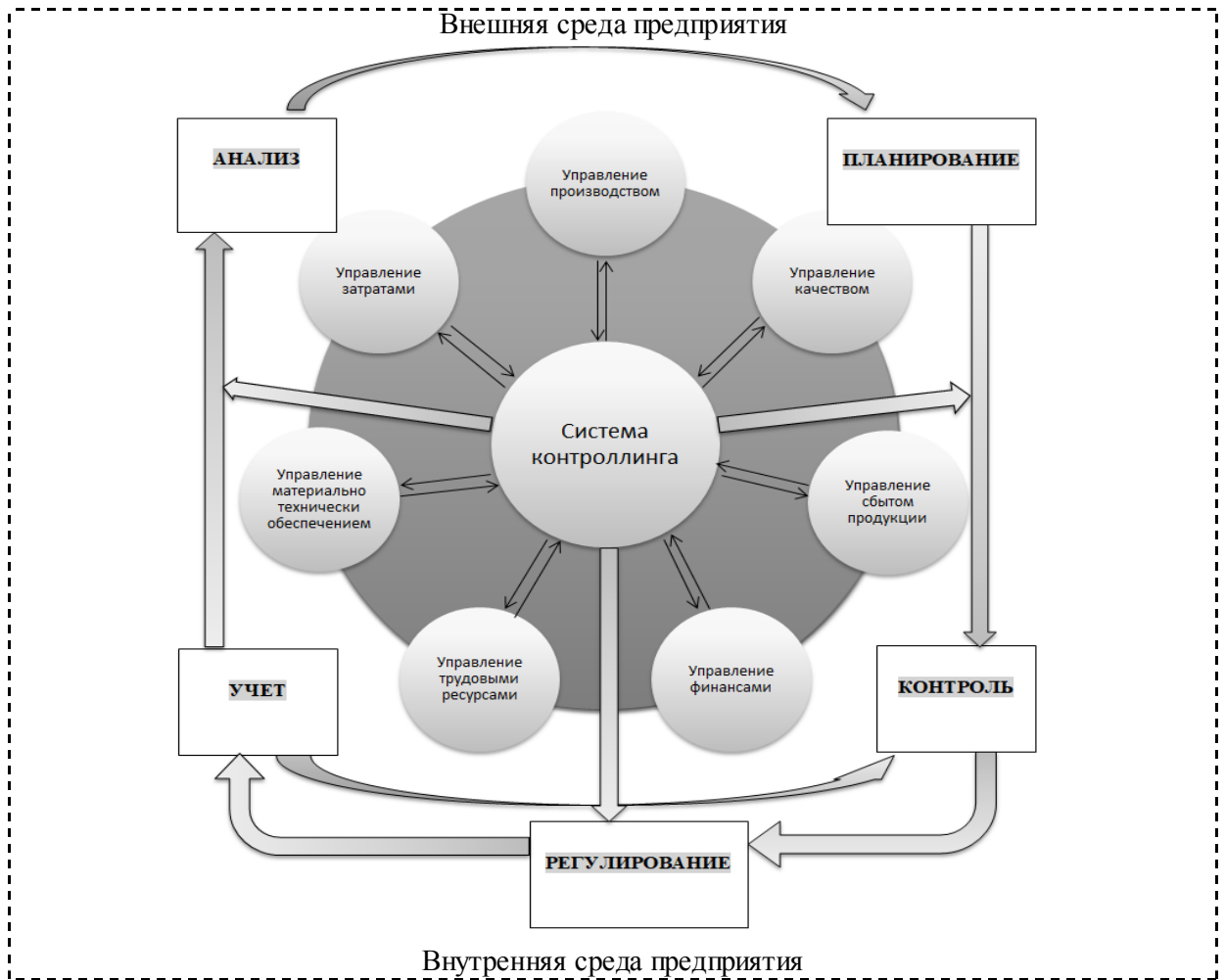


Рисунок 4.1 – Место контроллинга в структуре управления предприятия

Система контроллинга является тем стержнем, вокруг которого должны быть объединены основные элементы и подсистемы организации. Система контроллинга позволяет интегрировать все направления деятельности предприятия, контролировать и оптимизировать процесс принятия решений в подсистемах управленческого учета, анализа и внутреннего контроля. Следовательно, контроллинг – это межфункциональная система, интегрирующая и координирующая все функциональные сферы деятельности предприятия для достижения оперативных и стратегических целей предприятия.

Контроллинг – это сложная система, которая состоит из различных элементов, а именно из установления целей, планирования, учета, контроля, анализа, управления информационными потоками и выработки рекоменда-

ций для принятия управленческих решений. Место контроллинга в системе сбора, передачи и обработки информации представлено на рисунке 4.2.

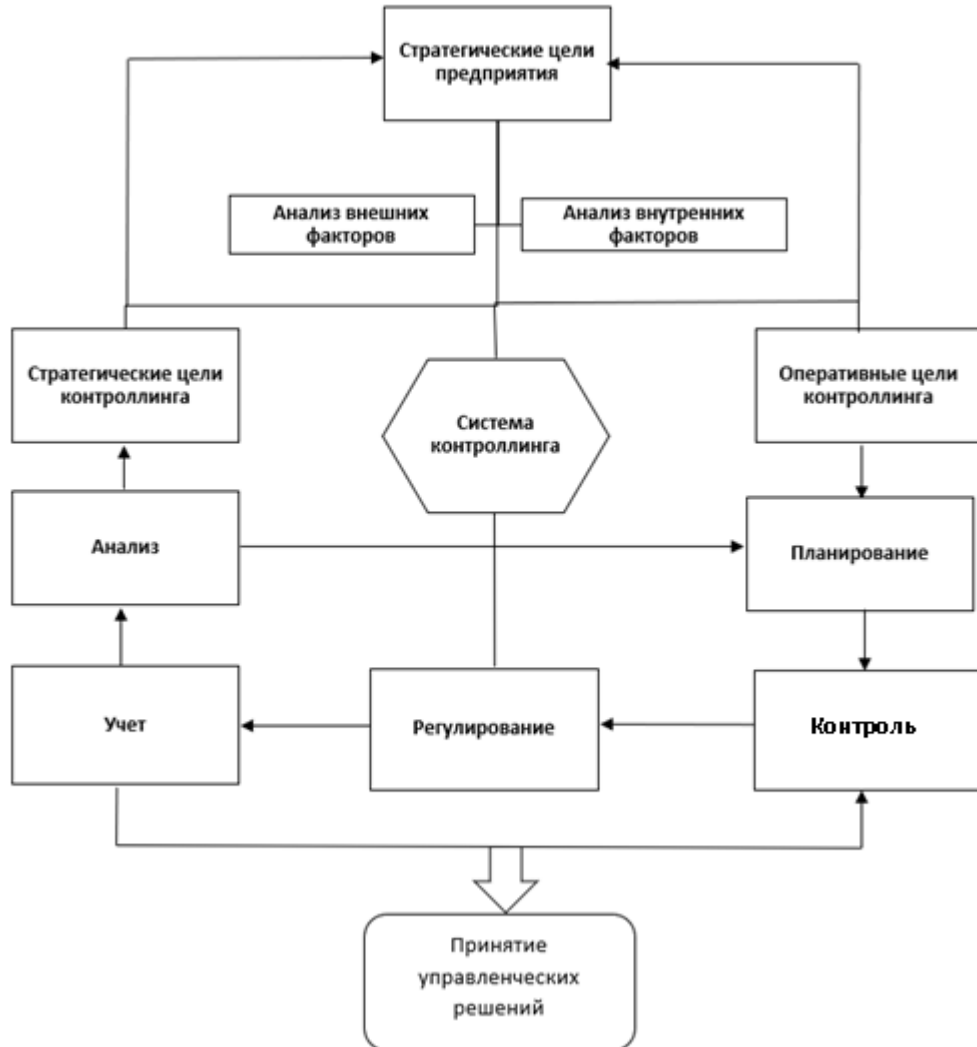


Рисунок 4.2 – Место контроллинга в системе сбора, передачи и обработки информации в процессе принятия управленческих решений

В соответствии с вышеизложенным система контроллинга отвечает за последовательную передачу своевременной и полной информации о различных внутренних и внешних факторах, оказывающих влияние на деятельность организации, в существующие системы планирования, внутреннего контроля, управленческого учета и анализа с тем, чтобы на их основе, согласно опе-

ративными и стратегическими целями контроллинга, осуществлялось принятие управленческих решений.

По своему функциональному содержанию и роли система контроллинга должна занимать центральное место в структуре предприятия.

Процесс создания и внедрения модели контроллинга по предложению автора необходимо начинать с принятия решения о разработке и внедрении системы контроллинга. Для повышения эффективности функционирования системы контроллинга следует реализовать несколько стадий:

- определить концепцию и методологию контроллинга;
- модифицировать структуру предприятия с учетом требований модели контроллинга, разработанной для данной организации;
- определить состав информационно-методического обеспечения и аналитический инструментарий контроллинга.

В современных условиях развития экономики отсутствует единый подход к построению модели контроллинга, которая одинаково эффективно работала бы на всех предприятиях, включая агропромышленный комплекс. В этой связи согласимся с научной позицией О. В. Баженова о необходимости проведения стратегического анализа при определении стратегических целей контроллинга, который следует начинать с «оценки влияния консолидированной внешней экономической среды, исследуя факторы отраслевого, государственного и цивилизационного уровня» [28]. На рисунке 4.2 стратегический анализ отображен как надстройка системы сбора, передачи и обработки информации. Это подтверждает точку зрения автора о необходимости использования его аналитического инструментария.

Одной из главных причин внедрения контроллинга на предприятиях АПК является необходимость в системной интеграции различных аспектов управления бизнес-процессами в организационной структуре предприятия, т. к. контроллинг обеспечивает методическую и инструментальную базу для

поддержки основных функций менеджмента: планирования, контроля, регулирования, учета и анализа.

Следовательно, к внедрению контроллинга на предприятиях агропромышленного комплекса необходим системно-интеграционный подход. Данный подход, отражающий современный этап развития исследуемого явления, способствует достижению важной цели – формированию в рамках контроллинга единой методологической и информационной базы, поддерживающей внутренний баланс экономики предприятия, являясь опорной точкой оптимальных управленческих решений [185].

При создании модели контроллинга на агропромышленном предприятии в первую очередь необходимо:

- построить функциональную модель контроллинга, которая будет отражать взаимосвязь динамических характеристик контроллинговой системы, т. е. процессов изменения ее состояния с течением времени в соответствии с поставленной целью;

- разработать структурную модель контроллинга, которая должна выполнять координирующую, информационную и прогнозную функции, а также отвечать целям конкретного предприятия агропромышленного комплекса. Исследования показывают, что в теории контроллинга отсутствует единый подход в части отражения структурных составляющих системы контроллинга. Поэтому на основе анализа основных структурных элементов системы контроллинга с позиций различных авторов можно обобщить основные структурные элементы контроллинга в группы и построить общую структурную модель контроллинга предприятия.

- определиться с моделью информационного обмена и передачи информации в системе контроллинга. Данная информационная модель должна обеспечивать систему контроллинга агропромышленного предприятия, а также весь аппарат управления предприятием АПК информацией;

- выделить типовые бизнес-процессы с учетом специфики деятельности агропромышленных предприятий, которые должны детализировать технологию реализации функций и задач контроллинга;

- определить типовой состав подсистем контроллинговой системы и их функциональные и информационные взаимосвязи между собой.

Для более полного описания контроллинга необходимо рассмотреть структурную модель системы контроллинга организации АПК. Определение контроллинга как межфункциональной системы управления дает возможность разработать модель структурного построения системы контроллинга агропромышленного предприятия на основе использования общих принципов экономической методологии.

Далее необходимо рассмотреть структуру системы контроллинга, входящие в ее состав элементы и их характеристики. Исследования показывают, что в теории контроллинга отсутствует единый подход в части отражения структурных составляющих системы контроллинга. Например, Ю. М. Бойкова и В. А. Боровкова считают, что структурными составляющими контроллинга являются: субъектная и объектная подсистемы, методология и система обеспечения контроллинга [52].

К основным элементам структуры контроллинга Д. Хан относит мониторинг, информационные потоки, конкретные схемы взаимодействия высших органов управления, профессионализм персонала, контроль, выработку рекомендаций для принятия решений и анализ планов и результатов. Он считает, что «в совокупности элементы формируют систему информационного обеспечения, ориентированного на результат управления предприятием» [321].

Подсистемы учета, анализа, планирования и контроля относит к структурным элементам системы контроллинга Э. Майер. «В совокупности элементы объединяются на этапе развития рыночных отношений в единую сис-



тому, функционирование которой подчинено определенной цели, формирующей самым систему стратегического и оперативного управления» [228].

На основе анализа основных структурных элементов системы контроллинга с позиций различных авторов можно увидеть, что многие авторы выделяют в той или иной степени одинаковые элементы при описании структуры контроллинга. Учитывая все вышесказанное, автором были обобщены основные структурные элементы контроллинга в группы и построить общую структурную модель контроллинга предприятия агропромышленного комплекса (рис. 4.3), основными компонентами которой будут являться, во-первых, методология контроллинга, включающая такие элементы, как его концепция, определяемая целями, задачами, общими принципами, методами и функциями, а также механизм контроллинга как совокупность процессов планирования, управленческого учета, внутреннего контроля, регулирования и анализа, адаптированных к специфическим особенностям конкретного предприятия. Во-вторых, процесс контроллинга, включающий процессы постановки проблем, поиска альтернативных вариантов их решения и разработки способов реализации выбранных вариантов. В-третьих, системы нормативно-правового, кадрового и материально-технического обеспечения контроллинга.

Таким образом, структурная модель контроллинга должна разрабатываться для каждого конкретного предприятия на основе методологии неосистемного подхода с учетом отраслевой специфики предприятий АПК, что дает возможность получить представление о функционировании системы контроллинга. Структурная модель системы контроллинга должна выполнять координирующую, информационную, прогнозную функции и отвечать целям конкретного предприятия агропромышленного комплекса.

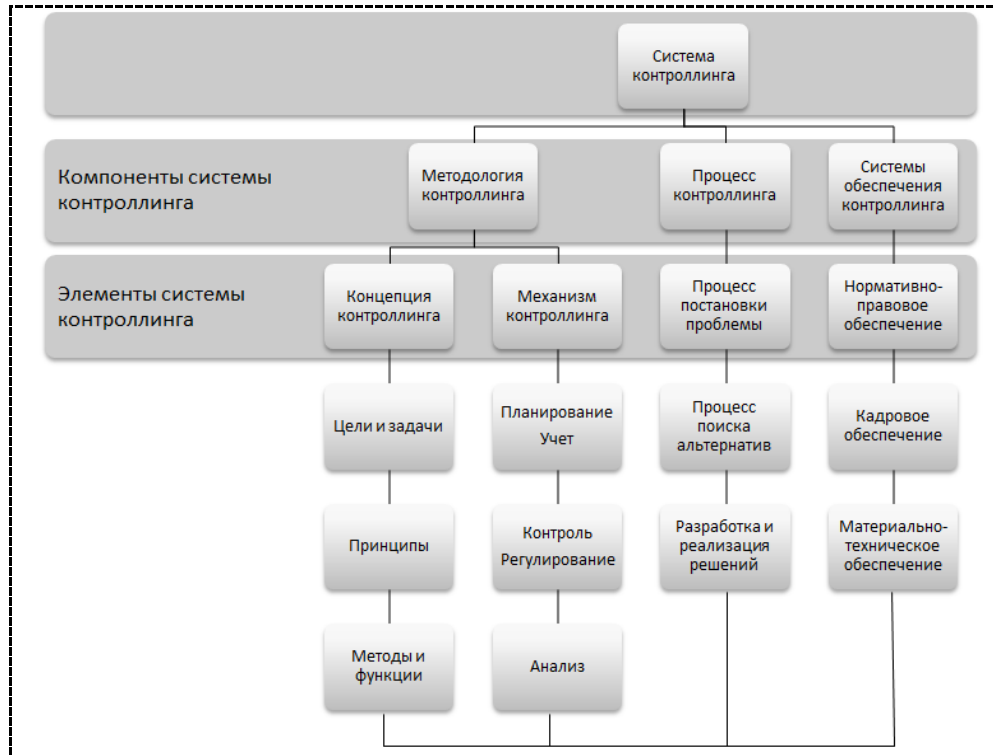


Рисунок 4.3 – Структурная модель контроллинга

Внедрение системы контроллинга в организациях АПК должно вестись с учетом следующих рекомендаций:

- провести диагностику элементов системы управления: планирования, учета, анализа, контроля и исследовать динамику характеристик финансово-хозяйственной работы агропромышленного предприятия;
- определить организационный механизм функционирования службы контроллинга, разработать план организационных изменений по предприятию и подразделениям, которые обусловлены формированием службы контроллинга;
- адаптировать систему контроллинга к специфическим особенностям агропромышленного предприятия;
- применить систему показателей и индикаторов в разрезе основных центров ответственности, таких как центры затрат, центры прибыли и. т. д., что приведет к росту эффективности от внедрения системы контроллинга на предприятии АПК;

– провести преобразование управленческой деятельности и информационных процессов параллельно с процессом внедрения разработанной модели контроллинга.

Внедрение контроллинга на предприятии – многоэтапный процесс, охватывающий различные мероприятия: от применения его отдельных инструментов до внедрения соответствующей службы. Следовательно, разработка и внедрение системы контроллинга должны вестись согласно определенному алгоритму. Автором разработана поэтапная последовательность работы по созданию системы контроллинга на предприятиях агропромышленного комплекса, представленная на рисунке 4.4.

Далее следует рассмотреть основные этапы создания системы контроллинга. Процесс создания и внедрения системы контроллинга начинается с принятия решения о разработке системы контроллинга на предприятии АПК. Анализ зарубежной и отечественной практики показывает, что благоприятным моментом внедрения контроллинга на предприятии является появление первых сигналов о перспективах успешного функционирования предприятия.

После принятия решения о разработке системы контроллинга необходимо определить цели его внедрения. В определении главной цели контроллинга авторы расходятся во мнениях, что обусловлено различными подходами к определению термина «контроллинг». Основные подходы к определению цели контроллинга представлены в главе. 1. Реализация основной цели контроллинга обеспечивается в ходе решения стратегических и оперативных целей контроллинга.



Рисунок 4.4 – Этапы создания системы контроллинга на предприятиях АПК

На следующем этапе необходимо провести диагностику элементов системы управления: планирования, учета, анализа, контроля и исследовать динамику характеристик финансово-хозяйственной работы агропромышленного предприятия.

Далее следует четвертый этап внедрения системы контроллинга. Данный этап подразумевает следующие два направления:

1. Выработка нормативного и методического обеспечения.
2. Создание системы информационного обеспечения.

На следующем этапе необходимо выбрать схему функционирования службы контроллинга, разработать план организационных изменений по предприятию и его подразделениям.

При создании службы контроллинга на предприятии необходимо учитывать ряд определенных требований, оказывающих влияние на эффективность контроллинга. Служба контроллинга должна иметь возможность получать необходимую ей информацию из бухгалтерии, финансового и планово-экономического отделов, службы сбыта и службы материально-технического снабжения; организовывать с помощью других экономических служб сбор дополнительной информации, требуемой для анализа и выводов; внедрять новые процедуры сбора аналитической информации на постоянной основе; быстро доводить информацию до сведения высшего руководства предприятия. Служба контроллинга должна быть независимой от той или иной финансово-экономической службы.

Заключительным этапом построения системы контроллинга на предприятии является процесс автоматизации всей системы управления. В рамках работы по внедрению системы контроллинга происходит перестройка и оптимизация всей системы информационных потоков (всего экономического документооборота) на предприятии.

Необходимо учитывать, что эффективное и качественное преобразование информационной и управленческой деятельности предприятия АПК, которое сопровождает создание системы контроллинга, невозможно провести без мониторинга данного процесса. Основная цель мониторинга заключается в обеспечении органов управления предприятий АПК своевременной, достоверной и оперативной информацией, которая необходима для принятия своевременных управленческих решений.

Такой мониторинг позволяет получить информацию:

– о качестве данных и их фактическом использовании при принятии управленческих решений на агропромышленном предприятии;

- о результатах качественной и количественной оценки документации, в том числе по критериям объема, достоверности, наглядности, сроков подготовки, трудоемкости и т. п.;

- об эффективности использования бюджетирования как одного из вариантов планирования финансово-хозяйственной деятельности агропромышленного предприятия.

Основная цель разработки и построения модели контроллинга на агропромышленном предприятии заключается в построении непрерывного производственного процесса, который направлен на реализацию управленческих воздействий на объекты управления предприятий АПК для обеспечения максимальной эффективности деятельности. Исходя из этого, автором были выделены основные рекомендации применения системы контроллинга на агропромышленных предприятиях:

- разработка и внедрение модели контроллинга являются индивидуальными на каждом предприятии агропромышленного комплекса, поскольку каждое предприятие имеет свою специфику;

- внедрение и применение модели контроллинга предполагает постоянное совершенствование существующей системы управления на предприятии АПК, при этом содержание и функции контроллинга могут дополняться или изменяться в зависимости от различных факторов;

- разработка на предприятии агропромышленного комплекса системы документации, используемой при применении модели контроллинга, в соответствии со стандартами конкретного предприятия;

- осуществление внедрения контроллинга на предприятии агропромышленного комплекса с учетом всех этапов внедрения контроллинга: данный процесс должен осуществляться сверху вниз;

- отсутствие в процессе внедрения контроллинга какого-либо негативного влияния на деятельность предприятия;

- необходимость параллельного осуществления разработки методологической основы системы контроллинга и формирования информационной базы в целях повышения эффективности применения системы контроллинга;
- наличие упорядоченности целей и задач оперативного и стратегического контроллинга в соответствии со степенью приоритета его основной концепции;
- формирование структуры контроллинга, в соответствии с организационной структурой предприятия, которая ориентирована на реализацию оперативных и стратегических целей;
- формирование соответствующей службы для внедрения и реализации контроллинга в виде самостоятельного подразделения предприятия, что также повысит эффективность внедрения системы контроллинга;
- поэтапное осуществление внедрения единой системы информационного обеспечения в соответствии с отдельными блоками.

Исходя из результатов исследования, технология проектирования инновационной модели системы контроллинга, сформированная на основе неинституционального подхода и современных инновационных технологий управления, должна разрабатываться с учетом следующих принципов:

- структурности, т. е. возможности построения и описания модели контроллинга через составные компоненты ее структуры, а также связей и отношений между данными элементами структуры;
- иерархичности, т. е. рассмотрения каждого компонента структуры в виде системы, которая взаимодействует и взаимозависима с компонентами системы более высокого и низкого уровня.
- взаимозависимости и взаимодействия структуры и среды, т. е. формирования и проявления свойств компонентов системы контроллинга в процессе взаимодействия с факторами внутренней и внешней среды;

– множественности описания системы, т. е. построения множества различных модулей, каждый из которых описывает лишь определенный аспект системы [246].

Основным условием успешного внедрения и функционирования инновационной модели контроллинга на предприятии АПК является разработка качественной технологии проектирования данной системы, в процессе которой определяются основные элементы системы, ее подсистемы, варианты их взаимодействия в пространстве и во времени. Автором разработан алгоритм проектирования системы контроллинга, состоящий из нескольких проектов и представленный на рисунке 4.5. Каждый проект включает один или несколько блоков, включающих в себя определенные модули.

Далее следует более подробно рассмотреть основные проекты, необходимые для проектирования инновационной модели системы контроллинга.

Проект 1 «Предварительный». Данный проект состоит из одного блока, который предусматривает разработку стратегии развития предприятия. Стратегия предприятия детерминирована целевой ориентацией, видением и миссией. Блок 1 состоит из нескольких модулей, каждый из которых предназначен для решения определенного круга вопросов, позволяющих сформировать благоприятные условия для выполнения проекта.

Например, модуль 1 SWOT-анализ представляет анализ сильных и слабых сторон организации, а также возможностей и угроз со стороны внешней окружающей среды, поскольку эффективность функционирования системы контроллинга на предприятии АПК определяется внешними и внутренними факторами. «При изменениях условий внешней и внутренней среды предприятиями АПК пересматриваются целевые параметры, проверяется оптимальность поставленной цели в новых условиях и возможность предприятий АПК ввиду произошедших изменений добиться поставленных целей.



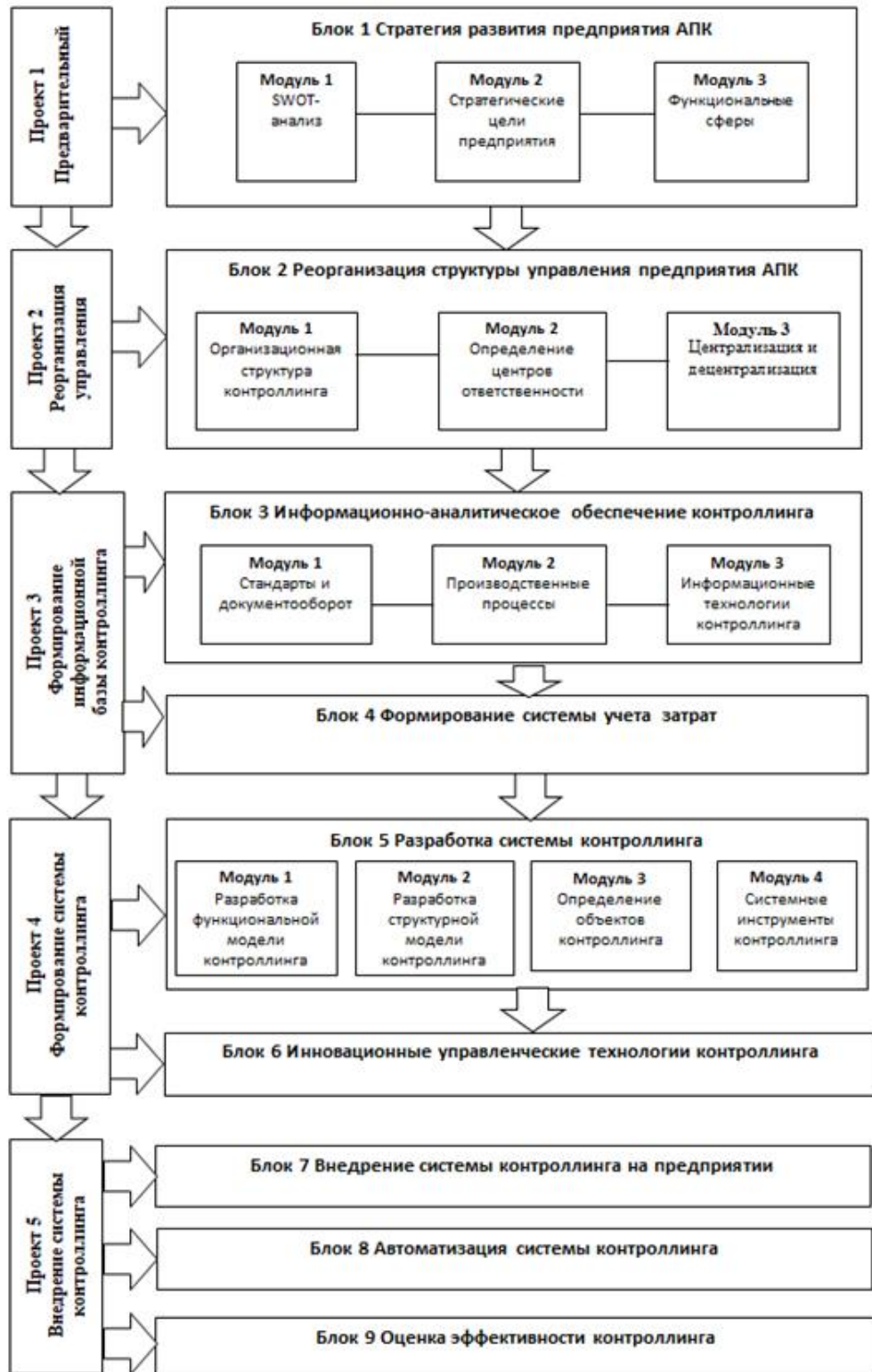


Рисунок 4.5 – Алгоритм проектирования системы контроллинга в организациях

Учитывая изменения целевых параметров и прогноз изменений сильных и слабых сторон самого предприятия АПК, делается корректировка плана действий, связанного с достижением цели, и уже этот новый, пересмотренный план воплощается в жизнь, таким образом, происходит замыкание круга» [21]. SWOT-анализ является предварительным исследовательским этапом при составлении стратегических планов, разработке стратегических целей и задач компании и разработке основных функциональных сфер деятельности предприятия. Другие модули данного блока предполагают разработку стратегических целей предприятия (модуль 2) и функциональных сфер его деятельности (модуль 3).

Проект 2 «Реорганизация управления», представленный на схеме блоком 2 «Реорганизация структуры управления предприятием АПК», направлен на реструктуризацию структуры управления предприятия АПК с учетом разработанной и обоснованной стратегии развития предприятия. Структура должна учитывать необходимое и желаемое сочетание централизации и децентрализации функций управления на предприятии АПК (модуль 3). Также при выполнении данного проекта необходимо учитывать ряд определенных требований, оказывающих влияние на эффективность контроллинга. Это касается организационной структуры контроллинга (модуль 1) и правильного определения центров ответственности (модуль 2).

Проект 3 «Формирование информационной базы контроллинга» ориентирован на реорганизацию информационно-аналитического обеспечения контроллинга и формирование системы учета затрат. Блок 3 направлен на формирование информационно-аналитического обеспечения системы контроллинга. При постановке системы информационно-аналитического обеспечения контроллинга агропромышленного предприятия особое внимание необходимо уделить содержанию и структурированию информационного массива. Разнонаправленность управленческих решений агропромышленных предприятий определяет необходимость использования всего массива ин-

формации в качестве базиса для принятия управленческих решений. Данный блок предусматривает разработку внутрифирменных стандартов и постановку эффективной системы документооборота (модуль 1). Далее необходимо организовать информационно-аналитическое обеспечение управления производственными процессами, которые должны организовываться исходя из содержания производственных процессов и задач управления ими (модуль 2). Сформулированные задачи решаются на основе информационных технологий, составляющих процессное множество действий по формализации и расширению массива знаний, формирования связей между информацией, персоналом и информационными базами данных (модуль 3).

Важнейшим элементом контроллинга является информационная поддержка процесса учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, предоставление необходимой аналитической информации для принятия обоснованных управленческих решений. В соответствии с рассматриваемой технологией проектирования системы контроллинга ее реализация предусмотрена в рамках блока 4 «Формирование системы учета затрат». Он предусматривает построение системы учета затрат агропромышленного предприятия. При построении системы учета затрат очень важно применять наиболее эффективные формы управления затратами, которые позволят достичь желаемой себестоимости не за счет ухудшения качества продукции, а за счет эффективной организации работы и выявления резервов снижения затрат.

Проект 4 «Формирование системы контроллинга» состоит из двух блоков: разработка системы контроллинга и инновационные управленческие технологии контроллинга.

На стадии выполнения блока 5 проекта 4 при формировании системы контроллинга на агропромышленном предприятии необходимо:

- разработать функциональную модель контроллинга, которая будет отражать взаимосвязь динамических характеристик контроллинговой

системы, т. е. процессов изменения ее состояния с течением времени в соответствии с поставленной целью (модуль 1);

- сформировать структурную модель контроллинга, которая должна выполнять координирующую, информационную, прогнозную функции, и отвечать целям конкретного предприятия агропромышленного комплекса (модуль 2);

- определить объекты контроллинга (модуль 3);

- обосновать системные инструменты контроллинга, которые будут применяться на конкретном предприятии АПК (модуль 4).

Система контроллинга располагает большим количеством разнообразных инструментов. Такая обширная инструментальная база контроллинга, с одной стороны, облегчает работу по повышению эффективности управления в организациях АПК, а с другой – отсутствие методики выбора наиболее эффективных инструментов в определенных условиях деятельности усложняет работу, связанную с управлением организацией АПК. Необходимо выработать единую методологию выбора инструментов контроллинга, которые будут отвечать потребностям организации АПК в целом и эффективно использоваться на конкретном участке работы.

Блок 6 «Инновационные управленческие технологии контроллинга» предусматривает разработку и внедрение инновационных управленческих технологий контроллинга, поскольку они имеют большое значение при проектировании его системы. Сложность и специфика агропромышленного производства определяют своеобразие подходов и методов управления агропромышленным предприятием. Одной из форм совершенствования систем управления является применение инноваций. Выбор конкретных направлений управленческих инноваций в контроллинге должен строиться на основе анализа внешней и внутренней среды, исходя из стратегических целей и задач, которые стоят перед конкретным предприятием АПК. Система контроллинга по выполняемой роли и функциональности занимает центральное ме-

сто в контуре управления предприятием и при этом имеет прочные взаимосвязи с другими системами и подсистемам. Поэтому для выбора инновационных технологий для применения в контроллинге необходимо обозначить круг задач, решаемых основными элементами контроллинга.

Проект 5 составляет внедрение системы контроллинга. Данный проект состоит из трех блоков:

- блок 7 «Внедрение системы контроллинга на предприятии»;
- блок 8 «Автоматизация системы контроллинга»;
- блок 9 «Оценка эффективности контроллинга».

Внедрение разработанной модели контроллинга на предприятии агропромышленного комплекса является довольно сложным процессом, состоящим из нескольких этапов. Следовательно, внедрение системы контроллинга в рамках блока 7 должно вестись с учетом следующих рекомендаций:

- провести диагностику элементов системы управления: планирования, учета, анализа, контроля и исследовать динамику характеристик финансово-хозяйственной работы агропромышленного предприятия.
- выбрать схему функционирования службы контроллинга и разработать план организационных изменений по предприятию и подразделениям;
- максимально адаптировать систему контроллинга к специфическим особенностям агропромышленного предприятия;
- применить систему показателей и индикаторов в разрезе основных центров ответственности, таких как центры затрат, центры прибыли. Это приведет к росту эффективности от внедрения системы контроллинга на предприятии АПК;
- провести параллельно с процессом внедрения разработанной модели контроллинга преобразование управленческой деятельности и информационных процессов.

Заключительным этапом внедрения системы контроллинга на предприятии является процесс автоматизации всей системы управления (блок 8 «Ав-

томатизация системы контроллинга»). В рамках данного блока происходит реорганизация системы информационных потоков (всего экономического документооборота) на предприятии.

Последний блок технологии проектирования системы контроллинга – это блок 9 «Оценка эффективности контроллинга». Оценка эффективности системы контроллинга необходимо рассматривать в краткосрочной и долгосрочной перспективе. Оценка эффективности системы контроллинга в долгосрочной перспективе объясняется стратегическим характером внедрения системы контроллинга. Первоначальные инвестиции на внедрение составляют значительную часть общей суммы затрат системы контроллинга, эффект от внедрения носит долгосрочный характер. Для оценки эффективности системы оперативного контроллинга предлагается взять за основу показатель эффективности оперативного регулирования. Критерии эффективности могут быть различными и должны быть сформулированы руководством предприятия.

Эффективность функционирования системы контроллинга на предприятии АПК определяется внешними и внутренними факторами. При изменениях условий внешней и внутренней среды предприятиями АПК пересматриваются целевые параметры, проверяется оптимальность поставленной цели в новых условиях и возможность предприятий АПК ввиду произошедших изменений добиться поставленных целей. Учитывая изменения целевых параметров и прогноз изменений сильных и слабых сторон самого предприятия АПК, делается корректировка плана действий, связанного с достижением цели. Уже этот новый и пересмотренный план воплощается в жизнь. Таким образом, происходит замыкание круга [21].

Таким образом, применение основных рекомендаций по созданию и внедрению структурной модели контроллинга в организациях АПК позволит разработать систему контроллинга агропромышленного предприятия, которая включает: функциональную и структурную модели; модель информаци-

онного обмена, а также типовые бизнес-процессы, детализирующие и унифицирующие процесс формирования системы контроллинга. Все это должно способствовать эффективному решению межфункциональных задач, проведению анализа и мониторинга системы контроллинга, созданной и внедренной на агропромышленном предприятии. Успешное функционирование предприятия является ключевым критерием отражения полезности внедрения системы контроллинга на предприятии АПК путем совершенствования всех элементов системы управления и ее функционирования в целом. В совокупности все это способствует стабильности всех сфер деятельности агропромышленных предприятий в условиях нестабильности внутренней и внешней среды, а также максимальному повышению эффективности деятельности предприятия в долгосрочном периоде.

#### **4.2. Требования к информационному обеспечению и инструментарию контроллинга организаций с позиции теории тетрад**

Вхождение российской экономики в «зону турбулентности» обуславливает необходимость развития системного направления в менеджменте экономических субъектов. В этой связи современная экономика нуждается в новых подходах к менеджменту организаций агропромышленного комплекса. Это связано с усилением конкуренции в связи с антироссийскими санкциями, повлиявшими на финансово-инвестиционные условия развития организаций АПК, деятельность которых имеет продолжительный финансовый и производственный цикл. Организации АПК, выполняющие важные стратегические функции, связанные с обеспечением продовольственной безопасности страны, испытывают настоятельную потребность в модернизации учетно-аналитического обеспечения и аналитического инструментария процесса принятия решений экономическими субъектами, что отражено в государственной политике РФ [2–10]. Наиболее адаптивной к таким изменениям является система контроллинга, что определяется спецификой составляющих ее процессов. В условиях коммуникативного исчерпывания информационно-

управленческой пропускной способности в организациях АПК объективно устаревают по форме технологического наполнения консервативные бизнес-процессы, такие как складская логистика, бухгалтерский учет, кассовые операции и др. Это влияет на производительность труда и эффективность управления бизнеса в целом. Изменение и создание новой инфраструктуры, применение информационно-коммуникационных технологий обуславливает инновационное формирование системы контроллинга.

Следует заметить, что в настоящее время нет единой, четко сформулированной и обоснованной концепции контроллинга организаций АПК, а теоретические и практические аспекты формирования системы контроллинга недостаточно проработаны.

Предлагаемое в качестве квинтэссенции обретение качественно новых общесистемных свойств – это возможность применения теории тетрад, являющейся одной из центральных разделов системной экономической теории, к построению системы контроллинга организаций АПК.

Далее следует рассмотреть современное прочтение теории тетрад применительно к системе контроллинга организаций АПК в контексте системной парадигмы.

Возникновение теории тетрад связывают с мировоззрением греков о пространстве стихий, которое представлялось как совокупный объект в виде тетрады. В переводе с греческого тетрада означает группу из четырех.

В учении Пифагора о фундаментальных свойствах мира сказано, что от Монады (Проявленного, то есть начала всего) и неопределенной Диады (Хаоса) произошли Числа; от Чисел – Точки; от Точек – Линии; от Линий – Поверхности; от Поверхностей – твердые тела; от них – твердые тела, имеющие четыре элемента – Огонь, Воду, Воздух и Землю. Из них, претворенных (взаимодействием) и совершенно измененных, состоит Мир. Пифагорейцы считали тетраду эмблемой нравственной справедливости и божественного равновесия, где ни одна из сторон не превышает другой.



Точки тетрады отображаются в виде вершин квадрата. При этом точки тетрады взаимосвязаны и расположены в строго определенном порядке. Такой порядок расположения точек – следствие концепции цикличности. Суть данной концепции состоит в том, что наблюдаемые процессы можно разделить на сектора и эти сектора будут следовать один за другим в определенной последовательности, снова и снова возвращаясь к исходной точке (к исходному режиму существования).

Одним из основных направлений развития современной экономической и управленческой мысли являются информационные технологии управления. Их математической основой является теория управления организационными системами. Экономическую систему можно рассматривать и как тетраду, и как холон (целое, имеющее собственную структуру, но входящую в какую-то большую систему). Опираясь на новую теорию экономических систем, автором сформулировано представление о контроллинге в организации АПК как о миниинституте, который предлагается рассматривать как системное функциональное основание системы менеджмента и входящих в него подсистем.

В рамках системной организации экономики система контроллинга организаций АПК может быть сгруппирована в «четверки» (тетрады), состоящие из систем разных типов (рис. 4.6).

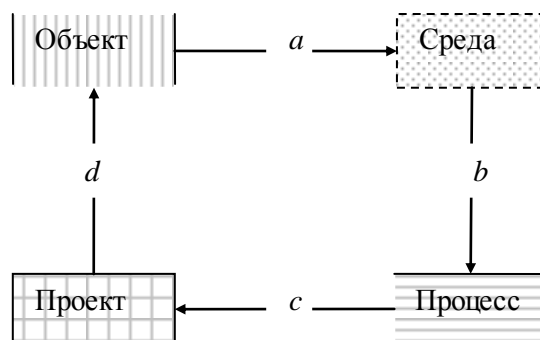


Рисунок 4.6 – Состав тетрады [198]

По типологии систем, предложенной Г.Б. Клейнером, это: объекты – системы с известными пространственными границами и неизвестными временными; среды – системы с неопределенными пространственными и временными границами; процессы – системы с неизвестными пространственными и известными временными границами; проекты – системы, для которых определены как пространственные, так и временные границы [198]. Оптимальной конфигурацией системной структуры является ситуация, при которой все системные составляющие равно выражены. В концептуальном плане ее образ, как и образ тетрады, органично передается квадратом, разделенным на четыре равные квадратные части [193]. На рисунке 4.6 представлен состав тетрад, образующих устойчивый комплекс из четырех видов разных классов систем, объединенных на базе кольцевого взаимодействия «объект – среда – процесс – проект – объект». Показатели  $a$ ,  $b$ ,  $c$ ,  $d$  отображают интенсивность обмена между системами тетрады.

Тетрада является сбалансированной, если  $a$ ,  $b$ ,  $c$  и  $d$  не слишком отличаются друг от друга, т. е.  $a \approx b \approx c \approx d$ . Отклонения в этом приближенном равенстве являются индикатором неустойчивости и недолговечности тетрады [283]. Дефицит объектных систем контроллинга ведет к снижению регулирования количественных, качественных, временных результатов и затрат труда как фактора, формирующего себестоимость, а избыток влечет потерю управляемости, несогласованность действий руководителей и сложность принятия решений. Неполнота средовых систем контроллинга (миниинститут, регламент) вызывает неопределенность в центрах ответственности и конфликтные ситуации. Избыток приводит к условию, когда миниинституты системы контроллинга усложняют выполнение обязанностей сотрудников. Недостаток процессных систем контроллинга (бизнес-процесс, процедура) ухудшает взаимодействие между подсистемами, уменьшает эффективность деятельности, а избыток снижает скорость протекания бизнес-процессов, ведет к оппортунизму. В поле проектной системы контроллинга (технологическая ин-

новация) дефицит отрицательно влияет на инновационную активность в контроллинге, замедляет развитие, а переизбыток свидетельствует о том, что множество ресурсов тратится на инновации, которые несвоевременны или не находят своего конечного применения.

Таким образом, менеджерам необходимо учитывать текущее состояние присутствия систем при разработке и реализации стратегических решений, осуществлять мониторинг и координировать пропорции системных составляющих внутри контроллинга.

Как часть тетрады более высокого уровня контроллинг организации АПК как административная структура (экономическая подсистема организации) является объектной системой в виде гипертетрады, в которую входят комплексы из четырех максимальных подсистем каждого типа. К таким подсистемам относятся: учет, бизнес-анализ, стратегическое планирование, контроль и мониторинг. Таким образом, система контроллинга состоит из отдельных подсистем, содействующих и взаимодействующих друг с другом, каждая из которых привносит что-то конкретное в характеристики целого.

Субъекты контроллинга (стейкхолдеры) представляют объектную систему, в состав которой входят акционеры, менеджеры, органы управления, инвесторы и государство. В современных условиях деятельность организаций АПК становится ориентированной на приращение ценности для различных стейкхолдеров. Приоритетной установкой руководства каждой организации АПК должна стать максимальная ориентация на удовлетворение интересов всех категорий заинтересованных сторон посредством достижения собственных организационных целей.

Объектная система контроллинга организаций АПК обменивается результатами деятельности через средовую систему, которая имеет неограниченный горизонт и неограниченные границы во времени использования. Средовая система контроллинга весьма насыщена, содержит разнокачественные учетно-аналитические объекты, структурированные в идентификацион-

ном информационном пространстве. Разнообразие компонентов, образующих средовую систему контроллинга, связано с количеством и разнородностью сельскохозяйственного производства и бизнес-процессов, сегментами внешней среды, а также с внутрифирменной институциональной (регламенты и нормы) средой и организационной культурой. Использование средств цифровых коммуникаций и системной парадигмы в системе контроллинга организаций АПК приводит к изменению обработки данных, представлений об управлении технологическими процессами (выстраивании системы управления производством от регистрации параметров процессов до анализа экономических показателей), принципов и условий осуществления сфер деятельности.

Основным процессом системы контроллинга является осуществление самой контроллинговой деятельности, направленной на достижение стратегических задач, поставленных менеджментом организации АПК. Для обеспечения согласованного функционирования тетрадного комплекса контроллинга должно быть единое управление четырьмя элементами тетрады. В этом случае координация управления в рамках тетрады служит важным резервом повышения эффективности всех входящих в систему контроллинга подсистем. Объекты в системе контроллинга организаций АПК имеют пространственно-временные ограничения в контексте вовлечения их в процесс и могут представляться в идеальной деятельности подсистем учета, бизнес-анализа, стратегического и оперативного планирования, контроля, мониторинга. В рамках системы контроллинга формируется прозрачная информационная система, алгоритмизирующая процессные подсистемы. Это способствует повышению эффективности деятельности организаций АПК за счет формирования достоверной управленческой информации. Контроллинг в условиях функционирования организаций АПК в нестабильной рыночной среде следует рассматривать как непрерывный процесс принятия управленческих реше-

ний, который вписывается в развивающуюся и усложняющуюся учетно-аналитическую систему.

В проектную систему контроллинга включаются: формирование учетной политики, договорной политики, коммуникационной политики конкурентных стратегий. К проектной системе также следует отнести и транзакции. Для успешного управления проектом следует учитывать пространственно-временную природу экономических систем. Проектная система контроллинга организаций АПК локализована и в пространстве, и во времени. В структуре системного порядка контроллинга организаций АПК для проектной системы объектной системой предоставляется время для сохранения результатов проектных мероприятий. При этом процессная система предоставляет для проектной пространство для наращивания своей деятельности.

В настоящее время большинство организаций АПК сталкиваются с проблемой реструктуризации системы менеджмента и нуждаются в адаптации ее организационной структуры к конфигурации, которая будет адекватна требованиям высококонкурентного рыночного пространства. На основе теории тетрад происходит моделирование управления гармоничным функционированием системы контроллинга.

Таким образом, можно говорить о четырех базовых типах систем контроллинга организаций АПК, образующих тетраду, являющуюся «миникомплексом». На уровне организационного механизма должно быть достигнуто согласование управления объектами, проектами, процессами и средами, поскольку в контроллинге управленческие отношения есть комплекс взаимосвязей и взаимозависимостей между управляющей и управляемой подсистемами в части согласования и координации их деятельности.

Рассматриваемая в исследовании новая системная теория находится на этапе интенсивного развития. Область приложения данной теории не ограничивается обозначенным направлением, ее можно использовать для структуризации пространства факторов риска, оценки экономической устойчивости

организаций АПК. В настоящее время в условиях цифровой экономики назрела острая необходимость переосмысления ряда фундаментальных положений развития системы контроллинга организаций АПК, имеющих общетеоретическое и прикладное значение. Формирование системы контроллинга в виде тетрадной бизнес-структуры будет являться одним из наиболее важных объектов системного стратегического управления для устойчивого развития экономики организаций АПК.

#### **4.3. Возможности и ограничения формирования информационно-учетной среды модели контроллинга организаций**

Особенности сельскохозяйственного производства, возникновение новых внешних и внутренних связей, увеличение потоков и объемов информации ведут к тому, что управление становится сложным видом деятельности человека. Для решения задач управления такой динамичной системой, как сельское хозяйство, необходим системный подход к решению как частных, так и общих вопросов.

Контроллинг является усиленно развивающимся вектором в области координации деятельности предприятия. Благодаря системе контроллинга становится возможным переход на качественно новый уровень управления предприятием за счет интеграции и координации подразделений и ориентации их деятельности на достижение поставленных оперативных и стратегических целей развития в конкурентных условиях, а также за счет обеспечения устойчивого положения предприятия на рынках. Организационный механизм рассматриваем как составную часть системы контроллинга. Следование ему позволяет предприятию нарастить конкурентные преимущества, связанные с инновационным развитием, а также своевременно реагировать на изменяющиеся требования рынка, приспосабливаться к внешним условиям путем определения возможных потребностей рынка и оценки своих внутренних воз-

возможностей для соотношения их с выявленными требованиями в долгосрочном периоде.

Исходя из этого, можно определить основные задачи внедрения системы контроллинга на предприятиях агропромышленного комплекса:

- повышение качества принятия решений организационными подразделениями;
- организация эффективной системы прогнозирования;
- оптимизация системы управленческого учета;
- обеспечение четкого планирования и анализа деятельности;
- создание мотивационной системы персонала для повышения эффективности работы предприятия в целом;
- создание и применение новых методов контроля, учета и управления.

Предприятия агропромышленного комплекса имеют определенные отраслевые особенности, связанные со спецификой деятельности предприятия в агропромышленном комплексе и экономических отношений на агропродовольственном рынке. На деятельность агропромышленных предприятий значительное влияние оказывают почвенно-климатические и другие природные факторы, которые определяют степень риска получения низких доходов или убытка по окончании производственного цикла. Кроме того, сезонность аграрного производства оказывает влияние на организацию процесса, показатели использования техники и потребность в персонале.

Для повышения конкурентоспособности агропромышленных предприятий необходимо проведение модернизации управления, поскольку сложные условия их деятельности сформировали потребность в разработке новых подходов к управлению предприятием. Агропромышленный комплекс нашей страны представлен крупными товаропроизводителями. Одна из причин спада производства продукции и снижения доходности – отсутствие на предприятиях службы, способной проводить систематическую оценку различных си-

туаций, а также определить возможные последствия принимаемых решений и впоследствии ожидаемых результатов.

Одной из основных проблем предприятий АПК является дефицит информационных ресурсов. Результатом становится принятие неточных или неоправданных решений. Изменения в экономике, происходящие как на макро-, так и на микроуровне, определяют необходимость поиска новых инструментов управления, что позволит предприятию достичь более высоких результатов функционирования. Один из подходов по решению этой проблемы и приведению системы управления предприятий АПК в соответствующий вид – это введение системы контроллинга. От организации и развития своевременного и качественного контроллинга зависит эффективность систем управления предприятия АПК, а также обеспечение процессов принятия обоснованных управленческих решений, которые направлены на стабилизацию финансового положения, сглаживание рисков несостоятельности, а также сохранность активов, интеллектуальной собственности и инноваций.

В условиях информатизации и глобализации экономики формируется ряд требований, таких как системность, комплексность и сбалансированность, предъявляемых к процессу управления бизнесом, и базирующихся на применении индивидуального набора управленческих инструментов для конкретной организации, который был бы адаптирован к условиям окружающей среды и ресурсам организации, позволяя эффективно управлять ее конкурентными преимуществами, основанными на системном подходе в целях обеспечения ее устойчивого развития [207].

В результате сокращения времени для выполнения управленческих воздействий происходит: урегулирование информационных потоков внутри предприятия, минимизация рисков, связанных с принятием варианта управленческого решения неоптимального для предприятия, выявление внутренних экономических резервов и дополнительных ресурсов предприятия, коор-



динация управленческого воздействия в рамках единого информационного поля [108].

Для повышения эффективности системы контроллинга агропромышленным предприятием необходимо учесть множество факторов. К основным факторам, являющимся побудительными мотивами для создания системы контроллинга в организациях, можно отнести:

- ухудшение предприятиями экономических показателей в сравнении с подобными;
- появление новых или изменение целей в сложившихся условиях функционирования;
- отсутствие согласования целей;
- устаревание методов планирования, калькуляции и анализа;
- отсутствие методик учета и анализа, несоответствие требованиям как основы для отслеживания деятельности и принятия управленческих решений;
- дублирование или отсутствие некоторых функций, наличие конфликтных ситуаций при их выполнении [206].

Основной предпосылкой формирования системы контроллинга на агропромышленных предприятиях принято считать необходимость модернизации системы управления.

В настоящее время сформировалась определенная система взглядов, связанная с целесообразностью и необходимостью создания системы контроллинга, что объясняется:

- гибкостью и адаптируемостью к постоянным изменениям, происходящим во внешней среде, рациональной организацией, связанной со снижением издержек и внутренними факторами производства.

- быстрой способностью приспосабливаться к изменениям внешней среды, способностью обеспечить организацию деятельности в единой неразрывной связи с внешним миром.

- признанием важности специфических приемов контроллинга с целью выделения наиболее значимых факторов, воздействие на которые приводит к эффективному достижению поставленных целей.

- созданием социально-ориентированной экономики, которая позволяет обеспечить эффективную совместную работу персонала, в ходе которой каждый работник может максимально проявить свой потенциал.

Эффективность деятельности предприятий агропромышленного комплекса зависит от множества действий, осуществляемых в процессе управления и последующего контроллинга. Необходимость появления контроллинга на предприятиях агропромышленного комплекса можно объяснить следующими причинами:

- потребностью в улучшении качества информационно-методического обеспечения для принятия решений в условиях нестабильной внешней среды предприятий АПК;

- необходимостью постоянного отслеживания изменений, происходящих во внутренней и внешней средах предприятий АПК;

- недостатком информационных ресурсов, необходимых для принятия правильного управленческого решения;

- усложнением организационной структуры предприятий АПК, требующей механизма координации внутренней системы управления;

- необходимостью выделения и систематизации значимой информации для управленческих целей в огромном информационном потоке;

- сложившейся несбалансированностью между объемом производства и коммерческой реализацией продукции агропромышленного комплекса, а также острой конкурентной борьбой за рынки сбыта продукции;

- отсутствием взаимосвязи системы управления агропромышленным предприятием в области ценообразования, продвижения продукции и политики проводимой руководством предприятия;
- инерционностью мышления персонала предприятий АПК.

Таким образом, основной предпосылкой формирования структурной модели контроллинга как фундаментальной основы формирования его системных инструментов на основе неосистемности в организациях АПК, является необходимость модернизации системы управления. Внедрение контроллинга на предприятиях АПК позволит улучшить использование всех видов капитала путем развития информационно-методического обеспечения и аналитического инструментария в средовых и процессных подсистемах. Контроллинг объединяет подсистемы управленческого учета, контроля, планирование и анализа в единую самоуправляемую систему. В данной системе должны быть четко определены цели предприятия, принципы управления и способы их реализации. Учитывая специфику деятельности предприятий АПК, контроллинг позволяет четко соблюдать принцип целеполагания и принцип соответствия полномочий видам управленческих воздействий. Служба контроллинга обеспечивает системный сбор, обработку и анализ информации в средовых и процессных подсистемах предприятия, определяет соответствие ее состава принятой стратегии развития, подготавливает конструктивные предложения для руководства по эффективному решению возникших проблем.

В настоящее время перед большинством сельскохозяйственных предприятий стоит проблема выживания. В таких условиях внедрение контроллинга должно носить поэтапный характер. На первом этапе следует осуществлять внедрение системы оперативного контроллинга, задачей которого является обеспечение безубыточности производства. Реализация более сложных в организационном и методологическом отношении задач стратегиче-

ского контроллинга (обоснование инвестиционных проектов и др.) происходит на следующих этапах.

Использование системы контроллинга на предприятиях АПК в полном объеме возможно лишь в условиях стабилизации их экономического положения, которая может быть достигнута при устранении диспаритета цен, введении научно-обоснованных систем дотирования, кредитования и т. д.

Эффективное использование контроллинга на предприятиях агропромышленного комплекса обеспечивает качество и сбалансированность управленческих решений, создает базу данных для аналитической работы, позволяет производить оценку бизнес-процессов и функциональных единиц, что влияет на показатели эффективной деятельности и на долговременную устойчивость предприятия.

Приступая к решению задачи по разработке структурной модели контроллинга организации АПК, целесообразно изучить существующие подходы к определению понятия «модель контроллинга» и разнообразные позиции по их формированию, описанные в трудах отечественных ученых в рамках существующих систем классификации, а затем интерпретировать выявленные позиции с точки зрения рассматриваемого в рамках настоящего исследования неосистемного подхода.

Интерпретируя модели контроллинга, следует отметить отсутствие единого определения понятия «модель контроллинга». Под моделью контроллинга различные исследователи подразумевают организацию системы контроллинга с точки зрения ее основных элементов [257], применяемых инструментов или «концепции контроллинга» с точки зрения системы приоритетов [43], а также практику внедрения системы контроллинга.

Первым из подходов к классификации, применяемой к концепции «моделей контроллинга», является их разделение на американскую (англо-американскую) и немецкую (континентальную, европейскую) модели. Американская (в ее рамках в настоящее время термин «контроллинг» тождестве-

нен и в значительной степени вытеснен термином «управленческий учет») предполагает целевую ориентацию контроллинга на информационное обеспечение собственников и контрагентов бизнеса, т. е. стейкхолдеров. Европейская модель предполагает ориентацию контроллинга на удовлетворение информационных потребностей менеджмента. Соответственно, в рамках второго варианта применение инструментов и процедур контроллинга в большей степени стандартизировано. Соответствующим образом различаются целевые установки контроллинга. При ориентации на собственников таковыми становятся стоимость предприятия и его акций, в то время как при ориентации на управленческий персонал – финансовые результаты.

Интерпретируя описанные системы контроллинга с позиции теории тетрад, можно сделать вывод о том, что основные различия в организации системы контроллинга в рамках двух моделей лежат в плоскости проектных систем, в то время как на уровне процессов контроллинга данные модели демонстрируют тождество: основными процессами в рамках обеих систем выступают процессы управленческого учета, планирования и бюджетирования, а также подготовки отчетности и мониторинга аналитических показателей. На уровне объектов контроллинга, исходя из указанных различий представленных моделей, различия возможны. Однако набор объектов контроллинга конкретного предприятия будет определяться не избранной концепцией, а характером ее деятельности и организационной структурой. Американская модель может способствовать выделению в качестве отдельных объектов контроллинга инвестиций или стоимости капитала. Различия наблюдаются и в рамках среды контроллинга, поскольку, несмотря на то, что обе системы могут существовать в идентичных условиях внешней среды, американская модель контроллинга, будучи ориентированной на стейкхолдеров, предполагает иной, более высокий уровень сложности. С точки зрения информационной среды контроллинга американская модель предполагает включение в информационную систему групп показателей, ориентированных на внешних

пользователей. С точки зрения нормативно-правовой среды американская модель также представляется сложнее, поскольку помимо норм, обусловленных законодательством, внутренними регламентами и договорными обязательствами организации, должна иметь дело также с регулируемыми документами, связанными со стандартами ведения деятельности в холдинговых объединениях, требованиями инвесторов и кредиторов, инструкциями страховых организаций и т. п. С точки зрения организационной среды высокая сложность американской модели связана с необходимостью взаимодействовать с ответственными структурами различных стейкхолдеров.

Как указано выше, основные различия между системами контроллинга, организованными в рамках американской и немецкой модели, лежат в плоскости отдельных проектов, реализуемых организациями в рамках системы контроллинга. Таковыми могут являться в рамках немецкой модели, например, проекты по консультированию и координации при планировании инвестирования, реализации бюджетинговой модели финансового управления, стратегического и оперативного планирования развития бизнеса, формированию методик оценки соответствия достигнутых результатов произведенным затратам, управлению внутренней информационной службой, проведению экономических исследований. В рамках американской, помимо этого, по оценке эффективности разных сфер управления с точки зрения достижения целей, использования ресурсов, соответствия процессов нормативам и лучшим практикам ведения бизнеса, оценке действенности политики, организационных структур и процессов, формулировке и использованию принципов и методов работы в сфере налогообложения, контролю и координацию работ при формировании отчетов для государственных органов и обеспечению внутренней экономической безопасности на основе организации системы внутреннего контроля.

М. Н. Павленков [257] вводит понятия функциональной, структурной и коммуникационной моделей контроллинга. Функциональная и структурная

модели в совокупности призваны отражать взаимосвязи динамических характеристик контроллинговой системы, в то время как коммуникационная – характеристики форм, методов и средств представления информации. В интерпретации М. Н. Павленкова три рассмотренные модели контроллинга скорее являются различными аспектами единой системы функционирования контроллинга организации, полноценно функционирующими исключительно в рамках своей совокупности. В функциональном аспекте данной триединой модели ключевым моментом является двухуровневое построение системы контроллинга, в рамках которой она консолидирует системы контроллинга на уровне предприятия и на уровне его структурных подразделений, причем для каждого уровня выделяются собственный набор функций. Важным моментом данной модели является то, что данные, полученные в ходе реализации проектов на уровне подразделений, являются основой для формирования задач по проектам на уровне всей организации. Таким образом, в рамках функциональной модели контроллинга организации по М. Н. Павленкову, среда контроллинга сегментирована в рамках двухуровневой структуры также, как и набор проектов, имеющих на каждом структурном уровне разный набор задач и масштаб, в то время как на уровне объектов и процессов контроллинга модель предполагает сохранение организационного единства.

Структурная модель контроллинга организаций, по мысли Н. М. Павленкова, – это совокупность элементов, сгруппированных в следующие блоки: блок методов и инструментов, блок информационного обеспечения, блоки анализа, планирования целей, стратегического планирования, планирования производственных программ, функционального и финансового планирования, блоки прогнозирования и управления риском. С позиций теории тетрад перечисленные структурные методы относятся к системам разных типов. Первые два, блок инструментов и методов, включающий методики, инструменты и базу конкретных методов контроллинга, а также блок информационного обеспечения, включающий плановую и отчетную информацию, ин-

формацию внешней среды, информационные базы и технологии, относятся к системам уровня среды – в первом случае нормативной и организационной, а во втором – информационной. Прочие же блоки относятся к системам процессного типа.

Третьим аспектом системы контроллинга в данной интерпретации является коммуникационная модель контроллинга, рассматривающая его как совокупность видов представления информации, каналов передачи информации на предприятии, технических средств ее передачи и мер по обеспечению информацией соответствующих пользователей. Интерпретируя коммуникативную систему с позиций теории тетрад, можно определить ее пространственные и временные границы. Циркуляция информации в организации должна осуществляться между всеми подразделениями и уровнями управления, а также между самой организацией и внешними по отношению к ней субъектами: партнерами, контрагентами, кредиторами, инвесторами, органами государственной власти и др. В этом отношении можно со всей определенностью заявить, что пространственных границ система коммуникации организации не имеет. В то же время в рамках системы контроллинга организация системы коммуникаций должна иметь четкую цель, заключающуюся в достижении эффективного исполнения ею своих функций в рамках цикла деятельности организации. В этом отношении можно считать, что она имеет определенные временные границы. Таким образом, можно заключить, что обеспечение коммуникаций является в рамках контроллинга организации системой процессного типа.

Важная роль в исследовании системы контроллинга в организациях агробизнеса принадлежит В.В. Бердникову. В его исследованиях [43] термин «модель контроллинга» упоминается в контексте противопоставления двух моделей контроллинга: бюджетинговой и аналитической (или адаптивной). В рассматриваемой интерпретации различие между этими моделями состоит в применяемых инструментах. Бюджетинговая модель применяет традицион-



ные инструменты бюджетирования и управленческого учета: системы технологических карт, регламентов бизнес-процессов и смет структурных подразделений. Вторая – аналитическая – использует инструменты бизнес-анализа, предполагающего интеллектуальную обработку данных о динамике изменений бизнес-процессов, их устойчивых цепочек, экономической среды и интересов ключевых стейкхолдеров [33]: сценарное прогнозирование состояния и развития бизнес-процессов, оценку вероятности возникновения в процессных цепочках создания стоимости «узких мест» и т. д. Вторую, аналитическую модель, автор преподносит как более эффективную, отмечая такие ее преимущества, как применение в системе показателей, применяемой в контроллинге, не только диагностических, но и прогностических индикаторов, что позволяет достигать упреждающего характера принятия управленческих решений. Также преимуществами данной модели В. В. Бердников называет больший уровень вовлеченности персонала организации в процессы принятия решения и контроля, возможность более динамичного управления в условиях нестабильной внешней среды, гибкую систему отчетности, а также ориентацию системы на интересы всех заинтересованных лиц (стейкхолдеров).

Интерпретируя аналитическую модель контроллинга с позиции теории тетрад, можно заметить, что она предлагает значительные инновации в сфере идентификации процессов контроллинга, куда, наряду с традиционными процессами мониторинга, учета и контроля, могут быть включены такие процессы, как разработка стратегий и бизнес-моделей, а процессы анализа и планирования существенно расширены и дополнены процессами диагностики и прогнозирования. В сфере идентификации объектов контроллинга может быть пересмотрен перечень рассматриваемых объектов с выделением в качестве таковых, в частности совокупности ресурсов организации и цепочек создания ценности. Существенной модернизации должны быть подвержены проекты, осуществляемые в рамках системы контроллинга. В их число над-

лежит включить проекты по идентификации требований стейкхолдеров, идентификации критических факторов успеха организации, ее ресурсов и «узких мест в ее работе», диагностике и прогнозированию конкурентоспособности, определении ключевых индикаторов эффективности. Модернизации подвергнется и среда контроллинга за счет включения в ее информационный и нормативный аспект новых параметров, а в организационно-технический – инновационных средств автоматизированной обработки и представления информации.

С точки зрения применимости рассмотренных подходов к задаче по построению модели контроллинга организаций АПК можно сделать следующие выводы. Учитывая существующую практику управления в российском агро-секторе, который характеризуется успешным функционированием систем холдингового типа, развитием многообразных процессов кооперации, а также высокой степенью государственного участия в деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей, представляется более актуальным приоритетное применение инструментов контроллинга в рамках американской модели, ориентированной на стейкхолдеров. Однако с той оговоркой, что целесообразным представляется также и применение опыта научно-методических наработок по созданию целостной системы теоретических представлений о контроллинге как явлении, свойственной немецкой модели. Если говорить о моделях контроллинга, предложенных М. Н. Павленковым, то предложенная им двухуровневая функциональная модель полностью отвечает задачам организации системы контроллинга организаций АПК с тем уточнением, что в качестве второго уровня могут быть выделены не только подразделения организации, но и отдельные бизнес-процессы. Рассмотренная им структурная модель представляется менее эффективной с позиции системного подхода по сравнению с предложенной ранее группировкой элементов в рамках теории тетрад. Кроме того, недостаточное внимание в рамках этой модели уделяется процессам учета и контроля по сравнению с процес-

сами планирования. Что касается коммуникативной модели, то ее применение в рамках процессов контроллинга представляется весьма целесообразным. Аналитическая модель контроллинга, предложенная В. В. Бердниковым, характеризующаяся инновационным подходом в вопросах идентификации объектов и процессов контроллинга и модернизации среды контроллинга и проектов, реализуемых в его рамках, предполагает использование передовых управленческих методов и апробирована в практике российских агрохолдингов.

#### **4.4. Система стандартизации подпроцессов контроллинга организаций**

Агропромышленный комплекс является ведущим сектором экономики страны, формирующий внутренний и внешний продовольственный рынок и обеспечивая продовольственную и экономическую безопасность страны. Развитие АПК в настоящее время осуществляется по инновационному пути и является одним из основных приоритетов социально-экономической и аграрной политик государства. Инновационное развитие агропромышленного комплекса является комплексной задачей, в решении которой важное место отводится государственному регулированию АПК [2–10].

Аграрная политика государства является одним из важнейших компонентов государственной политики. Прежде чем рассматривать ключевые задачи аграрной политики государства в условиях перехода к инновационному типу развития, необходимо более подробно раскрыть понятийный аппарат аграрной политики и сущность инновационного типа развития агропромышленного комплекса.

Аграрная политика – это составная часть экономической политики, сферой влияния которой является агропромышленный комплекс страны. Выделение аграрной политики как самостоятельной области в общей экономической политике государства связано с тем, что агропромышленный ком-

плекс является сложной многоотраслевой производственно-экономической системой, которая имеет определенную специфику в управлении и регулировании аграрных отношений.

На правовом уровне определение понятия аграрной политики дано в статье 5 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства», который является основным правовым актом в системе российского аграрного законодательства. Аграрная политика – это составная часть государственной социально-экономической политики, направленная на устойчивое развитие сельского хозяйства и сельских территорий [3].

Анализ научных работ Э. М. Радостевой и М. Г. Порвадова показал, что «аграрную политику можно определить как деятельность государства направленную на создание хозяйственно-финансовых и политических рамочных условий в аграрном секторе, реализующуюся через формы и методы наиболее действенные в области аграрной экономики» [278 с. 19].

В настоящее время в Российской Федерации инновационное развитие экономики является приоритетом государственной политики, в том числе и в сфере агропромышленного комплекса страны. Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года ориентирует на поэтапный переход к инновационному типу развития [5]. Соответственно, такая задача ставится и перед агропромышленным комплексом России.

В экономической науке термин «инновации» применяют ко всем новшествам в организационной, производственной и прочих сферах деятельности, к любым усовершенствованиям, определяя их как новую или улучшенную продукцию, способ (технология) ее производства или применения, нововведение или усовершенствование в сфере организации или экономики производства, реализации продукции, обеспечивающие экономическую выгоду, создающие условия для такой выгоды или улучшающие потребительские свойства продукции.

По утверждению Д. В. Грибанова, «инновация – это единственный в своем роде процесс, который объединяет науку, технику, экономику, предпринимательство и управление» [99].

Рассматривая инновационный тип развития аграрной экономики, следует отметить, что он определяется научно-технической политикой государства и формированием инновационного механизма.

Для агропромышленного комплекса инновационные процессы имеют свои особенности. В агропромышленном комплексе, наряду с промышленными средствами производства, активное участие в производственном процессе принимают живые организмы – животные и растения.

При обсуждении направлений инновационного развития АПК различные исследователи выделяют внедрение достижений науки и передовых технологий, развитие информационного обеспечения отрасли, развития сельскохозяйственного консультирования, а также развитие отраслей АПК по интенсивному пути, предполагающему рост показателей производительности. Для аграрного сектора предлагается выделять пять типов инноваций: селекционно-генетические, производственно-технологические, организационно-управленческие, социокультурные и экологические. При этом в качестве основных препятствий на пути к переходу российского АПК к инновационному типу развития выделяют низкий спрос на инновации, дефицит технологических, финансовых, трудовых и информационных ресурсов, отсутствие инновационной инфраструктуры, низкий уровень рентабельности, несовершенство существующих механизмов кредитования сельскохозяйственного производства и налогового законодательства [183, 275].

В связи с необходимостью импортозамещения в нашей стране в последние годы на продовольственном рынке отмечается развитие большого количества собственных решений, технологий и бизнес-процессов, способствующих внедрению инноваций в агропромышленном комплексе.

Например, отечественные предприятия внедряют в работу такие новейшие разработки, как создание гибридных сортов; использование новых средств для обработки почвы; инновационные подходы к высеванию семян; автоматизация и механизация, применение в работе нового оборудования и машин; разработка современных препаратов для защиты растений от вредных насекомых и заболеваний; усовершенствование технологии орошения и введения удобрений. Одновременно с этим особое внимание заслуживает инновационная, в том числе нанотехнологическая, продукция, применяемая при сельхозпроизводстве, диагностике и профилактике заболеваний животных и растений, первичной и промышленной переработке сельскохозяйственной продукции.

Инновационное развитие агропромышленного комплекса – это сложная комплексная проблема, в решении которой особое место играет государственное регулирование и стимулирование. В качестве одной из основных форм государственной поддержки развития и внедрения инноваций являются федеральные и региональные целевые программы, стимулирующие производство наиболее конкурентоспособной продукции как на российском, так и на мировом рынке. В связи с необходимостью инновационного развития агропромышленного комплекса Президент Российской Федерации поручил Правительству разработать и утвердить научно-техническую программу развития сельского хозяйства в России на 2017–2025 гг. [10]. Цель данной Программы обеспечить стабильный рост производства сельскохозяйственной продукции, полученной за счет применения семян новых отечественных сортов и племенной продукции, технологий производства высококачественных кормов, кормовых добавок для животных и лекарственных средств для ветеринарного применения, пестицидов и агрохимикатов биологического происхождения. Реализация программы должна обеспечить переход к высокопродуктивному и экологически чистому производству сельскохозяйственной продукции, разработку и внедрение систем рационального применения

средств химической и биологической защиты сельскохозяйственных растений и животных, хранение и эффективную переработку сельскохозяйственной продукции, создание безопасных и качественных, в том числе функциональных, продуктов питания.

Для сохранения текущей динамики развития агропромышленного комплекса государству необходимо решить задачу технологического переоснащения АПК. Из-за невысокой рентабельности без поддержки государства сельскохозяйственной отрасли трудно привлечь инвестиции. Поэтому отдельное внимание необходимо уделять технической и технологической модернизации отрасли, а также стимулированию инвестиций в агропромышленный комплекс.

Наряду с внедрением инноваций и повышением эффективности производства продукции сельского хозяйства требуется и повышение квалификации трудовых ресурсов, в рамках которого востребованным является распространение технических, агрономических и экономических знаний. Но при этом существует вероятность сокращения рабочих мест. Это может привести к росту безработицы и оттоку населения из сельской местности, где, по данным Росстата, уже сейчас безработица почти вдвое выше, чем в городах. Требуется комплексный подход к проблеме занятости, в том числе создание перерабатывающих предприятий, приближенных к производству сельскохозяйственного сырья, программ обучения и переобучения персонала.

Для успешного инновационного развития необходимо сочетать меры, направленные на стимулирование предложения инноваций, с мерами, содействующими повышению спроса на инновационные продукты, услуги и технологии [225]. Аграрная политика должна уделять особое внимание освоению научных достижений. Процесс стимулирования инноваций в АПК должен охватывать все этапы: от разработки инновационных проектов до их внедрения в производство.

Инновационное развитие агропромышленного комплекса невозможно без развития аграрной науки. Поэтому необходимо уделять особое внимание деятельности аграрных научных организаций, расширению перечня научных исследований по наиболее приоритетным направлениям развития аграрной науки. Все это позволит усовершенствовать технологию производства и переработки сельскохозяйственной продукции.

Таким образом, аграрная политика – это составная часть экономической политики государства в сфере агропромышленного производства. Содержание аграрной политики определяется ее целями, задачами, направлениями и мерами реализации. В соответствии с вышеизложенным в таблице 4.1 представлены ключевые задачи аграрной политики в контексте управления АПК в условиях перехода к инновационному типу развития.

При решении данных задач аграрной политики современная инновационная структура экономики агропромышленного комплекса должна стать эффективной моделью взаимодействия науки, образования и производства. Для аграрного сектора экономики это означает максимальное использование природного и биологического потенциала сельскохозяйственных животных и растений; специализацию организаций сельскохозяйственной сферы; обновление технической инфраструктуры; внедрение новых технологий на всех уровнях хозяйствования и управления.

Агропромышленный комплекс является сложной многоуровневой системой, которая нуждается в эффективном управлении в условиях модернизации экономики страны. Управление агропромышленным комплексом включает трехуровневую систему органов управления в аграрной сфере: федеральный, региональный (субъектов Федерации) и муниципальный (органов местного самоуправления).

Контроллинг является системой, связанной с управленческой деятельностью, которая в российской практике традиционно не подлежит жесткому законодательному регулированию. Это означает отсутствие каких-либо стан-



дартных правил контроллинга, утвержденных законодательными и подзаконными актами. Основу нормативной среды контроллинга составляют внутренние нормативные документы и локальные нормативные акты отдельных юридических лиц.

Таблица 4.1 – Ключевые задачи аграрной политики в контексте системы контроллинга АПК в условиях перехода к инновационному типу развития

На федеральном уровне	На региональном уровне	На муниципальном уровне и уровне хозяйствующих субъектов
<ul style="list-style-type: none"> <li>– совершенствование нормативно-правовой базы инновационной деятельности и инновационного развития АПК;</li> <li>– повышение уровня государственной поддержки и роли научных исследований;</li> <li>– разработка комплекса взаимосвязанных целевых программ по каждой отрасли и направлению деятельности, стимулирующие эффективное функционирование и развитие агропромышленного комплекса;</li> <li>– разработка механизма освоения научных достижений и системы стимулирования внедрения инновационных разработок непосредственно в производство;</li> <li>– формирование кадрового обеспечения АПК на основе совершенствования системы подготовки и переподготовки квалифицированных кадров для решения реализации инновационной модели развития АПК.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– реализация приоритетного направления развития агропромышленного комплекса региона;</li> <li>– формирование информационного, инфраструктурного и организационно-экономического обеспечения инновационного развития агропромышленного комплекса.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– поддержка инновационных предприятий и отдельных проектов;</li> <li>– разработка инновационной стратегии развития агропромышленного предприятия, что позволит определить приоритеты ее направлений;</li> <li>– внедрение инновационных технологий производства продукции агропромышленного комплекса.</li> </ul>

Ключевым законодательным документом, отражающим существующие в настоящее время подходы к государственному управлению АПК и сельским хозяйством, в частности является Федеральный закон «О развитии сельского хозяйства» (2006 г.) [3]. Данным законом определены место и роль государственной аграрной политики, ее направления, цели и принципы, а также меры по ее реализации. В качестве главной задачи аграрной политики выделено устойчивое развитие сельского хозяйства, а также сельских территорий. К направлениям государственной аграрной политики отнесены стабильность обеспечения населения государства продовольственными товарами при декларировании защиты интересов российских сельскохозяйственных товаропроизводителей, формирование и развитие инфраструктуры рынка сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, развитие науки и инноваций в сфере АПК, организация подготовки кадров для АПК, устойчивое развитие сельских территорий, понимаемое как их стабильное социально-экономическое развитие, рост производства продукции АПК, повышение показателей эффективности сельского хозяйства, рациональное использование земельного фонда сельских территорий, а также достижение полной занятости сельского населения и повышение уровня его жизни. В числе направлений государственной аграрной политики названа также государственная поддержка сельскохозяйственных товаропроизводителей.

К мерам по реализации аграрной политики отнесены: предоставление сельскохозяйственным товаропроизводителям средств бюджета, применение в их отношении особых налоговых режимов, осуществление закупки продукции АПК, ее хранения, переработки и поставок для государственных и муниципальных нужд. К этим мерам отнесено проведение закупочных и товарных интервенций, а также залоговых операций на данном рынке, регулирование, в том числе таможенно-тарифное и нетарифное, рынка сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, антимонопольное регулирование этих рынков и их информационно-консультационное обеспечение. Кроме того, в

числе мер по осуществлению государственной аграрной политики предусмотрено участие в ее формировании и реализации общественных организаций. Характерно, что в этом процессе отдельные товаропроизводители могут принять участие только в составе какого-либо союза (ассоциации).

Из числа направлений государственной аграрной политики Законом выделяется государственная поддержка сельскохозяйственных товаропроизводителей, которая заключается в прямом бюджетном финансировании, выделяемом на основные направления. Нормативно-правовое обеспечение приведенных направлений в системе государственного управления агропромышленным комплексом на уровне федерального законодательства представлено в Приложении Е<sup>24</sup>.

Основным документом, определяющим подходы государства к управлению в сфере АПК, является Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия. В настоящее время действует такая Программа, принятая на 2013–2020 гг. [8]. В рамках этой Программы осуществляется выделение бюджетных средств на развитие отраслей агропромышленного комплекса, обеспечивающих ускоренное импортозамещение основных видов сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, стимулирование инвестиционной деятельности в агропромышленном комплексе, техническую модернизацию АПК, экспорт продукции агропромышленного комплекса, развитие мелиорации земель сельскохозяйственного назначения, устойчивое развитие сельских территорий, обеспечение общих условий и научно-техническое обеспечение развития функционирования отраслей АПК, а также развитие сырьевой базы для обеспечения легкой промышленности качественным сельскохозяйственным сырьем. Более подробно функционирование Госпрограммы в современных условиях рассмотрено в Приложении Ж.

---

<sup>24</sup> Справочная правовая система «КонсультантПлюс» [Сайт]. – Москва, 1997–2020. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Существует ряд законодательных документов, в которых затрагиваются вопросы контроллинга. Речь здесь идет об отраслевых документах. На уровне нормативных актов контроллинг упоминается в рамках профессиональных стандартов. Формирование контроллинга, в том числе контроллинга персонала, управления персоналом и системы управления персоналом и его проведения, знание методов проведения контроллинга предполагается трудовыми функциями специалиста по управлению персоналом, знание бюджетирования и контроллинга, необходимо специалисту по лизинговой деятельности [298].

С позиции построения организационного механизма контроллинга для организаций АПК, позволяющий определить подходы построению средовых и процессных подсистем, интерес представляет нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности, анализа, внутреннего контроля. Ведение системного, последовательного, актуального и достоверного учета является одним из важнейших процессов в рамках осуществления контроллинга.

В Российской Федерации сформирована база нормативно-правового регулирования финансового учета, а также налогового учета, в то время как ведение управленческого учета в настоящее время осуществляется в соответствии с принципами, устанавливаемыми организациями АПК самостоятельно.

Принципы организации бухгалтерского финансового учета коммерческих организаций регулируются федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402-ФЗ, Федеральными стандартами бухгалтерского учета и Положениями по бухгалтерскому учету, утвержденными Приказами Министерства Финансов РФ, Планом счетов бухгалтерского учета и инструкциями по применению, Отраслевыми стандартами бухгалтерского учета и методическими указаниями и рекомендациями, утвержденными различными органами государственной власти.

Для сельскохозяйственных организаций действуют План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методические рекомендации по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса, утвержденные Приказом Минсельхоза РФ в 2001 г. Также Приказами Министерства сельского хозяйства РФ утверждены методические рекомендации по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях<sup>25</sup>.

Важную роль в системе анализа, планирования, регулирования и контроля для коммерческого предприятия играют данные, включаемые в формы бухгалтерской финансовой отчетности, формируемой такими организациями [223]. Данные этой отчетности используются внешними пользователями, в том числе органами государственной власти, кредиторами и контрагентами организаций.

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей данные формы отчетности утверждаются Приказами Министерства сельского хозяйства. Ежегодно оно утверждает формы отчетности за I квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года и календарный год. Ежегодная отчетность сельскохозяйственной организации, помимо стандартных форм отчетности, таких как бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и пояснения к ним, отчет об изменениях капитала, о движении денежных средств, предполагает подачу сельскохозяйственными организациями специфических форм отчетности. Помимо этого, определенные формы отчетности должны подавать сельскохозяйственные потребительские и потребительские кредитные кооперативы, главы крестьянских (фермерских) хозяйств, а также индивидуальные предприниматели, ведущие свою деятельность в сельском хозяйстве.

---

<sup>25</sup> Министерство сельского хозяйства Российской Федерации [Сайт]. – Москва, 2017–2019. – Режим доступа: <http://mcx.ru>.

Ежегодная отчетность сельскохозяйственной организации, помимо стандартных форм отчетности, таких как бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и пояснения к ним, отчет об изменениях капитала, о движении денежных средств, предполагает подачу сельскохозяйственными организациями ряда специфических форм отчетности (Приложение 3) [298].

На специфику осуществления контроллинговой деятельности в организации оказывает влияние режим налогообложения и ведения налогового учета в организации [35]. Налоговый кодекс РФ предоставляет организациям и индивидуальным предпринимателям, признаваемым сельскохозяйственными товаропроизводителями, право перехода на специальный режим налогообложения – систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей или единый сельскохозяйственный налог, в соответствии с которым плательщики налога применяют особый порядок определения и признания доходов и расходов для целей налогообложения, а также исчисления и уплаты сумм налога. Помимо этого, организации, признаваемые сельскохозяйственными товаропроизводителями, имеют выбор, связанный с возможностью перехода на единый сельскохозяйственный налог или с альтернативами в виде применения общей системы налогообложения, при которой налоговая ставка по налогу на прибыль в отношении деятельности, связанной с реализацией произведенной ими, а также произведенной и переработанной собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в размере 0 % или применения других специальных налоговых режимов, предусмотренных НК РФ. Помимо положений, утвержденных в НК РФ, на налоговый учет и налоговое планирование оказывают влияние налоговые льготы, утверждаемые актами представительных органов субъектов РФ.

Как указано выше, практика контроллинга в РФ является свободной от нормативного регулирования со стороны государственных органов. Это значит, что нормативная среда контроллинга формируется в каждой организации на основании ее внутренних документов. Отсюда следует, что говорить о

единой нормативной среде контроллинга организаций АПК не представляется возможным. Однако можно выделить общие принципы формирования нормативной среды контроллинга на основании существующей практики функционирования организаций АПК в РФ.

Как отмечается в исследованиях отечественных специалистов [43], задачи по внедрению контроллинга в организациях АПК в нашей стране далеки от своего окончательного решения. Небольшие сельскохозяйственные организации часто не имеют достаточного количества квалифицированных сотрудников для организации систем контроллинга. В этих условиях вопросы организации контроллинга часто получают решение не на уровне отдельных организаций, а на уровне их объединений в формах ассоциаций, союзов и холдингов

Основными нормативными документами, которыми организации АПК имеют возможность воспользоваться при формировании системы контроллинга, являются бюджеты различного рода, призванные решать на предприятиях задачи бюджетирования [382].

В качестве инструмента оперативного регулирования используются разрабатываемые на предприятиях в различных вариантах бюджеты и платежные календари.

Для целей обеспечения соответствия движения финансовых потоков установленному плану и четкого распределения обязанностей и ответственности между службами предприятия утверждается «Регламент прохождения платежей в компании», в котором указывается процедура согласования платежей и сроки, определяются действия отдельных участников процесса.

Н. А. Казакова, Е. А. Хлевная и А. А. Ангеловская приводят список типовых документов, регламентирующих процедуры планирования, в который входят: Положения о формировании структуры доходов и расходов, о бюджетировании, о финансово-бюджетной службе организации, о финансовой структуре, об инновациях, документы, регламентирующие отношения между

арендатором основных средств и арендодателем, тарифная сетка, Концепция системы мотивации управленческого персонала, уставы отдельных подразделений в составе организации или холдинга, ответственных за финансовую деятельность, Порядок оперативного учета услуг, Регламент изменения организационной структуры и др. [184].

Внутренними нормативными документами организации, влияющими на систему контроллинга, могут задаваться различные нормативы и ограничения (лимиты) показателей деятельности предприятия.

Информационно-аналитическую функцию в системе контроллинга исполняет управленческий учет. В качестве нормативного документа здесь могут применяться Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, утвержденные экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России в 2002 г. Данным документом раскрываются понятие, цели и задачи управленческого учета, а также описываются базовые процессы и структура построения системы управленческого учета в организации, раскрыты основные подходы к формированию и представлению управленческой отчетности, принципов и методов ее составления, приведен обширный глоссарий терминов, используемых в практике управленческого учета и анализа. В приложениях к данному документу сформулированы отличия между финансовым и управленческим учетом, а также размещен ряд рекомендуемых форм управленческой отчетности.

Основой для формирования и внедрения организационно-методологической модели управленческого учета является учетная политика организации. В части определения, формирования и раскрытия учетной политики для целей управленческого учета не существует формальных предписаний. Необходимо отметить, что в случае построения холдинговой структуры, объединяющей группу компаний (что представляется распространенным явлением для российских организаций в секторе АПК), управленческая учет-



ная политика такой структуры должна иметь корпоративный статус единой и обязательной для всего холдинга, устанавливая порядок и принципы ведения учета применительно ко всем сегментам и видам деятельности холдинга с учетом их специфики. Учетная политика для целей управленческого учета является связующим звеном между менеджментом и учетом в системе контроллинга, позволяя организациям формировать и преобразовывать информацию в соответствии с требованиями, предъявляемыми ее менеджментом.

Для получения информации, необходимой для принятия управленческих решений в организациях, помимо регистров бухгалтерского финансового учета, создается система управленческого учета, в том числе – управленческий план счетов. Данный план может быть разработан либо на основе российского плана счетов бухгалтерского учета, либо на основе международных планов счетов (GAAP, IAS), либо создан специально в соответствии с характером деятельности конкретной организации. Соответственно, итоговые значения управленческого плана счетов включаются организациями в регистры управленческой отчетности.

Важным аспектом деятельности предприятий, определяющим организацию управленческого учета и управленческой отчетности в системе контроллинга, являются договорные отношения [152], являющиеся обоснованием значительного числа фактов хозяйственной жизни организации. В качестве элемента нормативно-правовой среды контроллинга организации ее договорные отношения играют двоякую роль. С одной стороны, они являются элементом внешней среды, поскольку организация, вступив в договорные отношения, принимает на себя определенные обязательства, которые должна выполнить, адаптируя для этих целей соответствующим образом свою систему финансового анализа, планирования, регулирования и контроллинга. С другой стороны, они являются стимулом для разработки собственной договорной политики организации, которая становится эффективным инструментом контроллинга в качестве составной части учетной политики для целей

управленческого учета и в соответствии с которой предприятие в дальнейшем выстраивает свои договорные отношения.

Все вышеизложенное позволяет сделать следующие выводы о сложившейся в РФ нормативно-правовой среде контроллинга в сельскохозяйственной отрасли:

- 1) существующие нормативно-правовые акты касаются вопросов финансового учета и представления финансовой отчетности организаций;
- 2) в сельскохозяйственной отрасли нормативно-правовая среда формализована, поскольку к сельскохозяйственным организациям предъявляются большие требования в части предоставления форм отчетности;
- 3) данные формы отчетности, утверждаемые для сельскохозяйственных организаций, помимо бухгалтерского финансового учета, включают элементы, которые традиционно относятся к управленческому учету: учет труда и заработной платы работников, учет затрат, себестоимости и реализации продукции и т. д.;
- 4) специфика нормативно-правовой среды контроллинга организаций АПК в РФ предполагает особое внимание товаропроизводителям к вопросам использования средств государственной поддержки и выбора режима налогообложения;
- 5) основные задачи по формированию нормативной среды контроллинга решаются организациями самостоятельно. При этом разработка нормативных положений в отношении контроллинга в сельскохозяйственной отрасли возлагается на управляющие структуры агрохолдингов;
- 6) в настоящее время нормативные документы, регулирующие функционирование системы контроллинга в организациях, регламентируют процессы бизнес-планирования, бюджетирования, а также ведения управленческого учета в соответствии с управленческим планом счетов, используемым организацией и составления форм управленческой отчетности.

Неполнота средовых систем контроллинга, представленных различными регламентами и регулируемыми органами, может повлечь за собой неопределенность в центрах ответственности и конфликтные ситуации, в то время как их избыток приводит к усложнению выполнения сотрудниками своих обязанностей. Недостаток процессных систем контроллинга (бизнес-процесс, процедура) ухудшает взаимодействие между подсистемами, уменьшает эффективность деятельности, а избыток снижает скорость протекания бизнес-процессов. В проектных системах контроллинга (технологическая инновация) дефицит отрицательно влияет на инновационную активность, а переизбыток свидетельствует о растрате ресурсов на инновации, которые несвоевременны или не находят своего конечного применения.

В то же время необходимо понимать, что внедрение такой системы может в организациях АПК столкнуться с затруднениями, вызванными ее сравнительной сложностью, необходимостью организационной и технической модернизации, а также необходимостью определенного уровня культуры персонала организаций. В отношении последнего заметим, что рекомендация по использованию аналитической модели контроллинга на уровне крупных компаний и агрохолдингов параллельно с применением на уровне небольших отдельных компаний бюджетинговой модели не будет универсальным решением проблемы именно потому, что аналитическая модель предполагает участие в процессах анализа и контроля рядового персонала, каждой бизнес-единицы. В настоящее время не каждая организация, осуществляющая деятельность в секторе АПК, располагает ресурсами, необходимыми для преодоления этих препятствий. Поэтому к внедрению элементов аналитической модели контроллинга необходимо подходить с осторожностью.

## ГЛАВА 5. РЕАЛИЗАЦИЯ КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА

### 5.1. Учетная политика для целей управленческого учета в системе контроллинга организаций

Для организации АПК вопросы разработки учетной политики являются весьма важными. В российском законодательстве данные вопросы регулируются Методическими рекомендациями по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях, утвержденными Минсельхозом РФ в 2005 г. Данные рекомендации дают собственное определение учетной политики как документа, ежегодно составляемого главным бухгалтером и утверждаемого руководителем сельскохозяйственной организации, который должен содержать основные правила ведения организацией бухгалтерского и налогового учета. Этим документом даны рекомендации в отношении учетной политики для целей как бухгалтерского, так налогового учета сельскохозяйственной организации [13].

Специфика бухгалтерского учета на предприятиях АПК возникает из-за разной природы отраслей сельского хозяйства: растениеводства, животноводства и вспомогательного производства. Основным производственным средством в сельском хозяйстве является земля. Поэтому существует необходимость бухгалтерского учета земельных угодий и вкладываемых в них средств; в сельском хозяйстве применяется разнообразная техника – требуется достоверный учет всех машин и механизмов; бухгалтерский учет должен учитывать и отражать сезонность работ, затрат и доходов; получение продукции может занимать более календарного года – по некоторым сельскохозяйственным культурам и животным затраты осуществляются в текущем отчетном году, а продукцию получают только в следующем; часть продукции поступает на внутривозвращенное потребление: продукция растениеводства – на семена и корм скоту; продукция животноводства – на удобрения в рас-

тениеводстве. Поэтому необходимо отражение движения продукции на всех этапах внутрихозяйственного оборота. От одной культуры или одного вида скота получают несколько видов продукции, что порождает необходимости разграничения затрат в бухгалтерском учете. На сельскохозяйственных предприятиях применяется множество форм первичной документации в зависимости от вида производимой продукции, способов учета и дифференциации производства [58].

В настоящее время положения, вносимые в учетную политику организации, принято разделять на категории, относящиеся к таким аспектам ее деятельности, как организационно-технический (иногда данный раздел подразделяется на организационный и технический соответственно) и методический аспекты [372].

Организационно-технический аспект учетной политики организации АПК поднимает вопросы о структуре бухгалтерской службы организации, уровне централизации учета, нормативном обеспечении бухгалтерского учета, технологиях обработки учетной информации, правах и обязанностях главного бухгалтера и работников бухгалтерии, формировании рабочего плана счетов и графика документооборота, выборе формы и способа ведения бухгалтерского учета, организации инвентаризации имущества и обязательств, порядке рассмотрения, утверждения и представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Методический аспект предполагает определение лимита стоимости основных средств, погашаемых без начисления амортизации, методов оценки активов и обязательств, способов начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, выбора способов группировки, списания затрат и метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции растениеводства и животноводства; определение структуры и состава косвенных расходов, способа и базы распределения между объектами учета и

калькулирования, способа оценки незавершенного производства, а также оценки сельскохозяйственной продукции от биологических активов.

Международными стандартами финансовой отчетности практически не затрагиваются организационно-технические аспекты учетной политики. Однако подробно рассматриваются ее методические аспекты, посвященные альтернативным способам отражения фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете, группировки и оценки элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности: методам последующей оценки, амортизации, срокам полезного использования и обесценению нематериальных активов и основных средств; критериям разграничения инвестиционной собственности и собственности, занимаемой владельцем; методам последующей оценки инвестиций и существенным допущениям, используемым при определении их справедливой стоимости; методам амортизации инвестиционной собственности в случае ее оценки по фактической стоимости, текущей оценке запасов и оценке их себестоимости, включая формулу расчета затрат; методам и допущениям, применяемым для определения справедливой стоимости финансовых инструментов, их обесценению; вопросам хеджирования и политике управления рисками при управлении финансовыми инструментами; методам используемым для определения выручки по договору строительства и методам используемым для определения стадии завершенности строительных работ по договору; методам, используемым для признания выручки, определения стадии завершенности при предоставлении услуг; вопросам, связанным с вознаграждением сотрудников; методам признания и представления государственных субсидий, капитализации затрат по займам; методам и значительным допущениям, которые используются при определении справедливой стоимости биологических активов и т. д. [256].

В зависимости от выбора, сделанного руководством организации, в том числе в секторе АПК, в отношении конкретных элементов учетной политики, показатели финансовой отчетности и финансовых результатов деятельности

организации могут иметь различные значения. При этом организационно-технический раздел существенного влияния на показатели отчетности не оказывает, но имеет значение во внутренней организации контроля за ведением бухгалтерского и налогового учета [372]. В таблице 5.1 представлены основные элементы учетной политики и отражено их влияние на показатели финансовой отчетности.

Если элемент учетной политики увеличивает показатель, на который он влияет, то он обозначается символом «↑». Если же элемент учетной политики уменьшает значение показателя финансовой отчетности, то ему соответствует символ «↓». Наличие в таблице символа «↔» говорит о том, что показатель меняться не будет, а будет иметь постоянную величину. Заметим, что взаимное влияние положений учетной политики и достигнутых организацией финансовых результатов носит встречный характер. На учетную политику организации прямо влияет ее прибыльность.

Для эффективной деятельности организаций АПК необходим максимально усовершенствованный механизм управления, такой как система контроллинга, включающая подсистемы планирования, контроля и анализа, а также подсистему учета, опирающуюся на управленческий учет. Управленческий учет как составляющая системы контроллинга является основным источником информационной поддержки принятия управленческих решений. В проектную систему контроллинга организаций АПК включаются: формирование учетной политики, договорной политики, коммуникационной политики конкурентных стратегий. К проектной системе также следует отнести и транзакции. При построении системы контроллинга особое значение имеет организация системы учета.

Вопросы организации управленческого учета в нормативно-правовых актах, составляющих систему законодательного регулирования Российской Федерации, практически отсутствуют.

Таблица 5.1 – Влияние положений учетной политики на показатели  
финансовой отчетности<sup>26</sup>

Элемент учетной политики	Влияние на показатели отчетности			
Организационно-технический раздел				
Способ ведения учета	Не влияет			
Используемый план счетов	Не влияет			
Выбор лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета	Не влияет			
Организация документооборота	Не влияет			
Проведение инвентаризации имущества и обязательств	Позволяет избежать преднамеренных искажений и злоупотреблений			
Организация системы внутреннего учета и контроля	Позволяет избежать преднамеренных искажений и злоупотреблений			
Выбор формы бухгалтерского учета (состава, структуры, и порядка формирования учетных регистров)	Не влияет			
Методический раздел				
Метод начисления амортизации в налоговом учете НМА		Прибыль	Расходы	Себестоимость
	Линейный	↔	↔	↔
	Нелинейный	↓	↑	↑
Метод начисления амортизации в налоговом учете ОС		Прибыль	Расходы	Себестоимость
	Линейный	↔	↔	↔
	Нелинейный	↓	↑	↑
Вариант оценки групп однородных объектов ОС		Внеоборотные активы	Собственные источники	Амортизация
	Дооценка	↑	↑	↑
	Уценка	↓	↓	↓
Способы оценки запасов и расчет фактической себестоимости материальных ресурсов, включаемых в затраты производства		Нераспределенная прибыль	Запасы	Себестоимость
	По себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО) в условиях роста цен	↑	↑	↓
	По себестоимости каждой единицы	↔	↔	↔
	По средней себестоимости	↔	↔	↔
Способы оценки условно-постоянных расходов		Прибыль	Запасы	Себестоимость
	Включение в себестоимость	↑	↑	↓
	Списание в полной сумме в качестве расходов отчетного периода	↓	↓	↑
Порядок учета материалов на счете 10	Не влияет			
Информация о совместной деятельности	Влияние на показатель «Уставный капитал»			

<sup>26</sup> Разработано совместно с С. М. Бычковой и К. Г. Садченко [77]



Акцентируя внимание на необходимости разработки учетной политики для целей управленческого учета, следует отметить, что существующий немногочисленный спектр определений и разъяснений понятия «учетная политика для целей управленческого учета» указывает на незавершенность научной дискуссии в отношении концептуальных вопросов: отсутствуют современные согласованные концептуальные основы формирования учетной политики для целей управленческого учета. Учетная политика для целей управленческого учета составляет комплекс учетно-аналитических методик организации отдельных процессов в детерминированном состоянии системы управленческого учета при обязательном мониторинге факторов внешней и внутренней среды, воздействующих на процесс ее разработки и реализации. Для организаций АПК актуальна проблема формирования учетной политики для целей управленческого учета. В то же время в организациях агросектора развитие концепции управленческого учета затруднено в связи с дефицитом квалифицированных кадров.

Задачами учетной политики для целей управленческого учета организаций АПК является формирование управленческой отчетности, отвечающей критериям полноты, удобства и оперативности, формирование системы показателей, на которые следует ориентироваться руководству организации при принятии им управленческих решений, а также выделение, описание и классификация объектов управленческого учета, разработка регистров управленческого учета и порядка отражения в них хозяйственных операций. В сельскохозяйственной отрасли на формирование учетной политики для целей управленческого учета влияют следующие факторы: земля как главное основное средство; живые организмы как средство производства; специфика оценки сельскохозяйственной продукции; несовпадение рабочего периода с процессом производства; сезонность производства сельскохозяйственной продукции; получение нескольких видов продукции от одной культуры или одного вида животных; территориальное размещение производства, связан-

ное с большим объемом перевозок произведенной продукции и материальных ресурсов.

В части определения, формирования и раскрытия учетной политики для целей управленческого учета в системе контроллинга организаций АПК не существует никаких предписаний. Очевидно, что институциональная конструкция данной учетной политики может строиться не только на формализованных положениях, утвержденных нормативными актами, но и на неформальных ограничениях и практиках, которые официально не санкционированы, но тем не менее определяют восприятие, толкование и применение формальных правил субъектами. При этом необходимо помнить, что по результатам экономических исследований, качество бухгалтерской информации менее строго регулируемых организаций оказывается ниже, чем на предприятиях с более строгим регулированием системы учета.

Таким образом, принимая учетную политику для целей управленческого учета в системе контроллинга, предприятие агропромышленного комплекса должно принять меры к обеспечению исполнения ее норм. В холдинговой структуре управленческая учетная политика должна иметь корпоративный статус, устанавливая порядок и принципы ведения учета применительно ко всем сегментам и видам деятельности холдинга с учетом их специфики. Учетная политика для целей управленческого учета является связующим звеном между менеджментом и учетом в системе контроллинга. Учетная политика для целей управленческого учета позволяет экономическим субъектам сформировать и преобразовать информацию в такой вид, который бы отвечал запросам менеджеров. Любое управленческое решение основывается на анализе информации, которая подготавливается и упорядочивается в системе контроллинга на платформе управленческого учета, что определяет ярко выраженную связь между успешностью деятельности экономического субъекта и качеством информационного обеспечения его руководства.

Управленческий аспект учетной политики определяет принципы учетной политики (допущения и требования) организации, в соответствии с которыми организуется и ведется управленческий учет в системе контроллинга экономического субъекта. Задача службы бухгалтерского учета организации АПК по информационному обслуживанию контроллинга для выработки решений, имеющих долгосрочный характер, таких как проведение анализа конкурентоспособности производства продукции, поставок сырья и материалов, изменения ассортимента и освоения новых продуктов, инвестиций и т. д., обусловлена принципом допущения непрерывности деятельности организации, отраженным в ПБУ 2008/1.

Основными задачами учетной политики для целей управленческого учета в системе контроллинга организаций АПК являются раскрытие аспектов, касающихся управленческого учета затрат, обеспечение адекватности избранных способов учета для получения информации о бизнес-процессах в целях принятия управленческих решений, определение способов расчета показателей, на достижение которых мотивируются руководители подразделений, повышение качества и достоверности всех видов отчетности, согласование способов учета (установления их связей) внутри одной учетной системы и со смежными учетными системами, а также определение границы, разделяющей функции ведения счетов [130].

Нельзя не отметить, что в отношении влияния учетной политики для целей управленческого учета на финансовые результаты деятельности организации все основные статьи, отраженные в такой форме финансовой отчетности, как «Отчет о финансовых результатах», зависят от положений принятой учетной политики. Первый раздел данной формы отражает доходы и расходы по обычным видам деятельности, формирование которых определено соответствующими положениями учетной политики. Кроме того, формирование этого раздела зависит от момента реализации, определенного принятой учетной политикой. На размер статей второго раздела, отражающего опера-

ционные доходы и расходы предприятия, может повлиять положение учетной политики, определяющее отражение курсовых разниц, полученных в течение финансового периода. Третий раздел формы № 2 отчетности может находиться, в зависимости от принятой учетной политики, в том случае, если этот раздел формируется за счет доходов от арендных платежей как у арендодателя, так и у арендополучателя. Это связано с порядком формирования доходов и расходов будущих периодов, принятым учетной политикой предприятия.

## **5.2. Информационно-методическое обеспечение контрольного подпроцесса системы контроллинга организаций**

Контроллинг как важнейшая составляющая современного бизнеса в условиях ужесточения конкуренции и трансформации предпринимательской среды позволяет скоординировать и сориентировать предпринимательские структуры АПК на достижение стратегических целей развития, обеспечивая устойчивость и конкурентоспособность.

Факт присутствия в организации АПК эффективного контроллинга, одной из составляющих которого является внутренний контроль, является позитивным сигналом для партнеров и потенциальных инвесторов. Это наилучшим образом отразится на рациональном использовании активов организации на всех стадиях производства и реализации сельскохозяйственной продукции, росте ее капитализации и оптимизации агентских издержек.

Выделенный в системе контроллинга внутренний контроль имеет дуальный характер. Во-первых, в спектре решаемых задач преобладают вопросы контроля как одной из важнейших функций управления, которая осуществляется при применении инструментов системы контроллинга. Во-вторых, внутренний контроль выступает как подсистема системы контроллинга.

Институциональная подсистема «внутренний контроль», обладающая собственными стандартными процессами, – всего лишь одна из подсистем контроллинга, входящая в сложную конструкцию других его подсистем, которые могут также структурироваться в отдельные единицы.

Внутренний контроль в системе контроллинга организаций АПК определяется автором как процесс непрерывной и повторяющейся последовательности взаимосвязанных мероприятий, затрагивающих различные области деятельности с целью установления фактического состояния, выявления проблем и их нейтрализации. Внутренний контроль следует рассматривать как один из элементов системы контроллинга, т. е. внутренний контроль встраивается в систему контроллинга, являясь его подсистемой. В данном исследовании подсистему внутреннего контроля в системе контроллинга предлагается рассматривать как самостоятельную процессную систему с соответствующим структурированием бизнес-процессов и управлением ими.

Данная система имеет пространственную неопределенность, которая эмпирически устанавливается участником делового оборота, ограничивая пространство доступа. Вместе с тем внутренний контроль как процесс носит возобновляемый, продолжающийся и систематический характер, что способствует стабильности (непрерывности) времени [198]. Одним из важнейших атрибутов системы контроля является масштаб контролируемости, который определяет возможность элемента (элементов) системы принимать и перерабатывать информацию (решать большее число задач и менять стратегии).

В целях наглядного представления следует исследовать тетрадную структуру, представляющую основные элементы контрольного процесса (рис. 5.1).

Задача исследования состоит в выявлении взаимосвязей между разнокачественными экономическими сущностями рассматриваемых элементов внутреннего контроля и разработке единой концепции их описания. Процесс внутреннего контроля подразумевает наличие контролирующего субъекта,

контролируемого объекта и инструментария, приводящего к достижению определенных результатов. Именно в процессе взаимодействия данных элементов между собой формируется итоговый результат внутреннего контроля на предприятии.

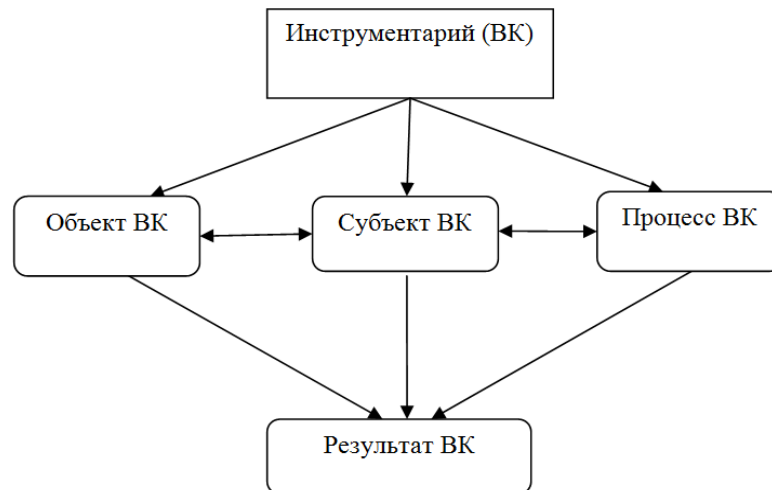


Рисунок 5.1 – Структурные элементы процесса внутреннего контроля [194]

Автором пространственно-временной подход проецируется на общие установочные положения об экономической сущности элементов внутреннего контроля как подсистемы. В данном случае следует начать с общих установочных положений об экономической сущности элементов внутреннего контроля как подсистемы.

По отношению к внутреннему контролю миссией объектной системы (в виде субъектов и объектов внутреннего контроля) является обеспечение стабильного взаимодействия как интегрирующего фактора, с помощью которого происходит объединение разнородных элементов в определенный тип целостности в ходе осуществления контроля.

Совершенствование контроля, выбор форм его организации и выделение основных направлений является очень важной задачей. В этой связи одновременно решается несколько задач: понимание сущности работы по внутреннему контролю и внутреннему аудиту в экономических субъектах; фор-

мирование нормативных документов и регламентов, регулирующих создание и организацию работы СВК на предприятиях разных групп; организация подготовки специалистов, отвечающих требованиям к квалификации сотрудников, которые будут работать в этой области [85].

Под одним из направлений контрольной деятельности в системе контроллинга следует понимать соотношение подсистем субъектов и объектов контроля.

В процессной системе внутреннего контроля присутствует объектная подсистема, которая исчерпывается субъектами и объектами, т. е. субъект и объект внутреннего контроля принадлежат к одному типу подсистемы – к объектной. Она характеризуется неограниченным функционированием во времени и обеспечением занимаемого ею пространства в рамках процесса внутреннего контроля, в который она вовлечена, и связана с целевой группой системы контроллинга.

Укрупненно субъекты контроля классифицируются на внутрисистемные (должностные лица, службы контроля) и внесистемные субъекты (аудиторы, независимые субъекты, государственные надзорные органы, общественные организации, субъекты собственников).

Субъекты, осуществляя контроль для получения информации, необходимой для достижения запланированного результата, взаимодействуют через организационную, методическую и инструментальную базу с объектами контроля.

Как правило, в контрольном процессе принимают участие субъекты, которые управляют этим объектом. Субъект внутреннего контроля в данном контексте исследования относится к объектной системе. Конкретизация субъектного пространства осуществляется с позиций процессно-проектного подхода. При этом автором вводятся следующие уровневые критерии принадлежности субъекта к процессу внутреннего контроля (рис. 5.2):

1) уровень топ-менеджмента (совета директоров). Руководящий орган организации осуществляет контроль непосредственно или косвенно с привлечением независимых экспертов. Контроллинг погружен в среду «топ менеджмент-контроллинг», в рамках которой реализуются управленческие процессы и воздействия, наблюдение (надзор) за действиями исполнительного руководства. Контроллинг на данном уровне – это консалтинговый комитет, располагающий знаниями о проектах, процессах, продуктах и клиентах на стратегическом уровне. Заместители генерального директора отвечают за группы основных бизнес-процессов в экономическом субъекте как владельцы процессов, они контролируют выполнение основных бизнес-процессов;

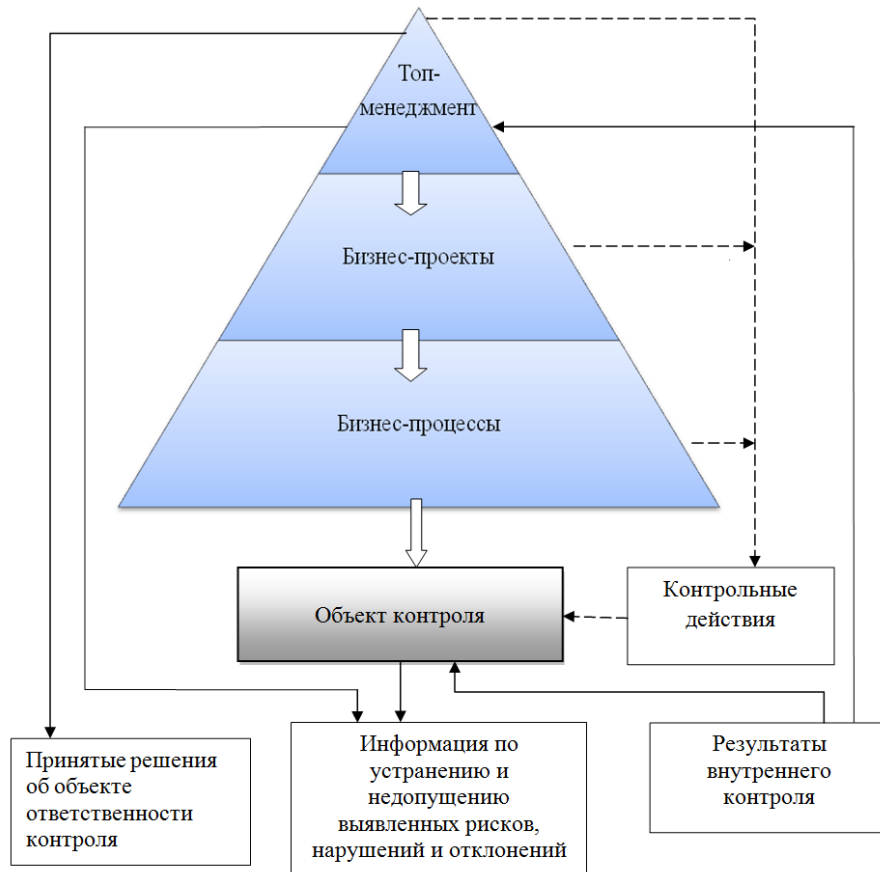


Рисунок 5.2 – Уровневые критерии принадлежности субъекта к процессу внутреннего контроля

2) уровень бизнес-проектов. Данный уровень представлен руководителями проектов, которые несут ответственность за реализацию бизнес-



проектов, обеспечивают требуемые ресурсы для достижения целей бизнес-проектов. Руководители бизнес-проектов осуществляют контрольные функции (самоконтроль) в виде мониторинга, чтобы выполнить те функции, которые непосредственно закреплены за ними. Функция контроля проекта реализуется на всех стадиях и во всех подсистемах (это контроль стоимости (затрат), исполнения календарного плана, бюджета проекта, выполнения решений, качества, рисков, материально-производственных запасов по проекту и т. д.);

3) уровень бизнес-процессов. Руководители бизнес-процессов обеспечивают эффективное выполнение бизнес-процессов в связи с переходом на более современные технологии, что способствует усилению контроля над ведением производственного процесса. На этом уровне осуществляется контроль определенной группы процессов и ресурсов для достижения ожидаемых бизнес-результатов.

Каждый из этих субъектов обладает определенными устойчивыми интересами, прерогативами и ответственностью, а их совокупность образует многосвязную конфигурацию. У субъекта внутреннего контроля всегда имеется имманентное качество находиться в некоторой оппозиции к объекту, желать его преобразования (улучшения бизнес-процессов). «Субъект конструирует объект, исходя из своих потребностей и целей – объектная реальность является производной по отношению к нашей субъективной реальности» [260]. «Субъект, раскрывая и познавая объект, организует действия в стройную систему, составляющую операции его интеллекта или мышления»<sup>27</sup>, формируя информационный ресурс.

Система внутреннего контроля организаций АПК обеспечивает прямое взаимодействие объекта с субъектом контроля, в процессе которого возникает риск негативного изменения свойств объекта контроля, т. к. в любом

---

<sup>27</sup> Пиаже Ж. Роль действия в формировании мышления / Ж. Пиаже // Вопросы психологии. – 1965. – № 6. – С. 33-52.

воздействии субъекта контроля на объект присутствует определенная степень риска неблагоприятного исхода события. Объект контроля фиксирует внутреннюю ситуацию организации и степень воздействия на нее внешней среды, которая оказывает влияние на объект контроля, а также генерирует информацию субъекту контроля.

Объектная подсистема (объект и субъект внутреннего контроля) обменивается результатами деятельности внутреннего контроля. Контролируемое звено системы управления – это объект управления.

Под «объектом» в контексте внутреннего контроля понимается управляемое звено системы контроллинга, перцепирующее контрольное воздействие [55]. С позиции академического представления объектами внутреннего контроля выступают «вся сфера хозяйственной деятельности, системы управления и внутреннего контроля в соответствии с делегированными полномочиями» [18]. Поскольку объект контроллинга и объект контроля в сфере управления совпадают, то объектами внутреннего контроля могут выступать протекающие разнообразные бизнес-процессы или их отдельные блоки (элементы). Соответственно, объектом внутреннего контроля являются как результат деятельности, так и сами бизнес-процессы. В случае если речь идет о контроле результатов, то его объектами в организациях АПК могут выступать «трудновосстанавливаемые производственные активы (земля, леса, вода и др.); восстанавливаемые производственные активы (материальные, финансовые); расширенное воспроизводство (производство, распределение, обмен, потребление)» [117]. Повышает потенциал контроля в максимальном приближении фактических результатов к желаемым поведенческий контроль. Объектом такого внутреннего контроля будут являться границы рациональности действующего человека (актера) или группы. Основной целью поведенческого контроля является снижение оппортунистического поведения в рамках экономического субъекта.

Объект внутреннего контроля – это то, что подвергается проверке. В организациях АПК объектами контроля являются как финансово-хозяйственная деятельность в целом, так и ее отдельные элементы: технологические, организационные, производственные и финансовые процессы, а также управленческие технологии и решения. Предметом внутреннего контроля является объектная экономическая система. Предмет определяет локализацию системы (пространственную определенность), в которой изучается объект в соответствии с целями контроля. Причем по времени сама объектная подсистема не имеет временных границ. Системность субъект-объектного взаимодействия в процессной системе внутреннего контроля базируется на коммуникационных механизмах межсубъектного общения, возникающих при управляющем воздействии и признании легитимности статуса контроллера.

Объектные системы внутреннего контроля обмениваются результатами деятельности через средовую систему. Инструментарий внутреннего контроля принадлежит средовой системе и является ее «интеллектом». Основная задача данной системы заключается во внутренней коммуникации и регулировании различных компонентов системы в едином информационном пространстве. Инструментарий внутреннего контроля включает:

- внутренние стандарты (регламенты), обеспечивающие методическую, организационную и технологическую консолидацию реализации функций управления процессами в системе внутреннего контроля;
- методологические разъяснения действующего законодательства РФ с позиции налоговой службы, судебных органов, прокуратуры и т. д. правоприменительной практики.
- информационные технологии и программные продукты.

В качестве основного инструмента внутреннего контроля может быть использовано последнее представление технологии Business Intelligence (BI).

Структура BI-решений состоит из трех основных частей: хранилищ данных, инструментов для извлечения из них требуемой информации и приложений. BI-системы позволяют интегрировать данные, получаемые из различных источников информации, осуществлять их обработку, а наличие удобного интерфейса предоставляет возможность для изучения и оценки имеющихся данных.

Внутренний контроль как подсистема процессного типа в системе контроллинга для поддержки важных решений в организациях АПК на базе программных интеллектуальных технологий реализует следующие основные процессы:

- анализ бизнес-проектов и бизнес-процессов в отношении выявления и оценивания соответствующих рисков;
- установление ключевых контрольных процедур в бизнес-проектах и бизнес-процессах;
- оценка архитектуры и состава контрольных процедур согласно логике управления (проверка соответствия контрольной процедуры для минимизации и устранения проектного и процессного рисков);
- разработка и введение новых контрольных процедур, а также их актуализация (при целесообразности) на уровне бизнес-проектов и бизнес-процессов;
- формализация контрольных процедур в локальных регулирующих документах организации АПК.

При этом процессная система внутреннего контроля функционирует в рамках отведенного жизненного цикла и имеет неограниченное распространение в пространстве.

Поскольку в среде функционирует процессная система внутреннего контроля, то формирование результатов контроля с подведением итогов контрольной деятельности за определенный период будет являться проектной системой. Следует заострить внимание на результатах оценки и контроля

эффективности сельскохозяйственного производства, которая условно подразделяется на три аспекта: экологический, экономический и социальный. Комплексное познание данных аспектов эффективности (коррелируемых по форме и содержанию полученных конечных результатов использования средств производства, живого и овеществленного труда) достигается на базе обоснованных оценочных значений и их контроля в системе контроллинга организаций АПК. Результаты внутреннего контроля будут свидетельствовать об измерении и оценке эффективности как на уровне общей эффективности, так и на уровне ее компонентов.

Функционирование проектной системы с целью непрерывного улучшения приводит к изменению, обновлению существующих и созданию новых систем, а также к их унификации и стабилизации. Процессная система внутреннего контроля, выполняющая обменную функцию как дополнительную, связана с проектом (с результатами), для которого обмен является основной функцией. Каждый акт обмена информацией в проектной системе внутреннего контроля осуществляется в ограниченных пространственных пределах, определяемых границами субъектов и предметов обмена. При этом проектная система выполняет контрольную функцию как дополнительную, разделяя ее с объектной системой, для которой она является основной.

Определение объектов внутреннего контроля в системе контроллинга предприятий агропромышленного комплекса зависит от заинтересованных и управляющих субъектов, взаимообусловленных необходимыми бизнес-процессами, и результативных проектов, которые воплощаются в факты и события возникновения таких объектов.

Следует отметить, что объектная система внутреннего контроля является сложной. Практически каждый объект и субъект может рассматриваться как самостоятельная система, которая является одним из компонентов системы более высокого уровня.

Процессная подсистема внутреннего контроля системы контроллинга организаций АПК связана с контролем определенных информационных систем, в которых хранится и накапливается информация о количественных и качественных показателях с учетом внутренних и внешних условий функционирования деятельности организаций АПК, а также систем управления. Следовательно, система внутреннего контроля составляет качественную сторону контроллинга.

Одним из важнейших атрибутов системы контроля является масштаб контролируемости, который определяет возможность элемента (элементов) системы принимать и перерабатывать информацию, решать большее число задач и менять стратегии. Под информацией понимается «объект восприятия, преобразования, передачи и хранения определенного количества сведений, которые выражаются сигналами, знаками, сообщениями, известиями, позволяющими устранить неопределенность или расширить понятия об окружающем мире» [86].

Система внутреннего контроля в общем виде на входе будет составлять информационное обеспечение контрольной деятельности организации АПК, которое проходит через осуществление контрольных функций (воздействие на каждый вход в соответствующее время для достижения желаемого выхода), а на выходе – информацию об уровне управляемости объектной подсистемы контроля.

Формируемую контроллинговую информацию в системе внутреннего контроля, необходимую для управления организацией АПК, следует классифицировать по двум блокам: по отношению к управляемому объекту (по объектам, выявленным в объектной подсистеме системы внутреннего контроля; по типу связи объекта контроля с внешней средой; по отношению к целевой функции объекта контроля, логическому содержанию) и по отношению к информационной технологии, т. е. к процессам ее сбора, обработки и предоставления (по границам фиксации, уровням дополнительной перера-

ботки перед предоставлением, универсальности, комплексности, емкости, организованности (упорядоченности), форме представления и методу получения, процедуре преобразования, степени преобразования). Такая классификация будет способствовать формированию информационного потока, используемого в системе внутреннего контроля на основе соблюдения принципов объективности, актуальности, достоверности и оперативности используемой информации.

Обработку информации в системе внутреннего контроля организаций АПК следует рассматривать с двух позиций:

- 1) применение современных технологий и технических средств в работе с проверяемой информацией;

- 2) выявление и оценка объективно адекватных объемов и потоков информации. Оптимизация процессов обработки информации с этих позиций должна способствовать повышению эффективности внутреннего контроля.

Оценку информации в системе внутреннего контроля можно проводить, используя синтаксический, семантический, прагматический уровни информации и применяя такие параметры, как количество информации, объем данных и качество информации.

Ввиду того, что организация АПК, являясь звеном экономических систем, осуществляет свою деятельность в условиях нелинейного развития, внутренний контроль может столкнуться с таким явлением, как энтропия информации. С позиции синтаксического уровня для измерения количества информации используют энтропийный способ.

С понятием энтропии ассоциируется мера хаотичности системы. В 1872 году австрийский физик Л. Больцман во втором начале термодинамики предусмотрительно отождествил энтропию как меру хаотичности, с одной стороны, с энтропией как мерой недостающей информации о состоянии системы – с другой. В дальнейшем К. Шеннон с других исходных позиций пришел к аналогичному выводу.

Первыми работами по теории информации принято считать статьи Р. Хартли (1928 г.) [369], который впервые предложил логарифмическую меру информации (хартлиевское количество информации) для равновероятных событий, а также публикации К. Шеннона (1948 г.) [383], определившего то же самое для совокупностей событий с различными вероятностями. Исходя из этого, учитываются такие свойства информации, как новизна и неожиданность сообщения.

Наиболее общее определение количества информации в вероятностном смысле описано в работах А. Н. Колмогорова (середина 50-х годов прошлого столетия). В его работах нашло отражение понимание универсальности энтропии как меры хаотичности независимо от природы. Кроме того, он развивал и другой подход – алгоритмическая теория информации, где под энтропией понималась сложность объекта, равная сложности алгоритма, описывающего объект [203].

Взаимосвязь энтропии и информации нашла отражение в формуле 5.1:

$$H + I = 1, \quad (5.1)$$

где  $H$  – энтропия;

$I$  – информация.

Этот вывод количественно был обоснован французским физиком Леоном Бриллюэном, который ввел и величину, обратную энтропии, – негэнтропию, определяемую как энтропия, взятая с обратным знаком.

Следует заметить, что имеется «взаимосвязь между информационной энтропией и энтропией термодинамической, однако она же и отрицает их эквивалентность и тождественность. Если ранее понятие энтропии применялось только для систем, стремящихся к термодинамическому равновесию (к максимальному беспорядку в движении ее составляющих, к увеличению энтропии), то понятие информации обратило внимание и на те системы, которые не увеличивают энтропию, а наоборот, находясь в состоянии с неболь-



шими значениями энтропии, стремятся к ее дальнейшему уменьшению» [67, 86, 324].

Именно информация в объектной подсистеме системы внутреннего контроля организаций АПК становится источником энтропии, которая также является индикатором нарастающих отклонений.

Большие значения энтропии характерны для низкоорганизованной системы (системы с высокой неупорядоченностью и хаотичностью). Низкие значения энтропии присущи высокой структурной упорядоченности конкретной системы. Таким образом, энтропия служит мерой структурной организованности системы. В системе внутреннего контроля самоорганизация происходит в результате возникновения локальной упорядоченности информации. Для принятия верного решения следует иметь определенное количество информации, чтобы избежать перегрузки руководителей и специалистов.

Семантический подход к оценке информации используется для определения содержательной стороны (предметного значения) получаемых сведений. Впервые логико-семантическая теория информации была разработана У. Бар-Хиллелом и Р. Карнапом. Опираясь на труды этих авторов, К. Е. Войшвилло [86] впоследствии объединил информацию непосредственно с опытом и с некоторыми суждениями, при которых интерпретировать энтропию можно как меру накопления информации. Мера информации зависит от фактора неожиданности.

В монографии [67, с. 190] нами исследован подход А. В. Шохнеха и Н. Н. Макаровой [340], которые взяли за основу работы российского ученого Ю. А. Шрейдера, предложившего для измерения смыслового содержания информации тезаурусную меру. Представления о тезаурусном методе были ранее предложены основоположником кибернетики Н. Винером [85]. В теории информации «тезаурусом называется совокупность сведений, которой располагает субъект». «Ю.А. Шрейдером было отображено представление разно-

образия, при этом количественно семантическая информация оценивается через уровень изменения тезауруса, то есть через изменение разнообразия запаса знаний субъекта» [67, с. 190].

В зависимости от соотношения между смысловым содержанием информации и тезаурусом пользователя изменяется количество семантической информации. При этом характер такой зависимости сводится к рассмотрению трех основных условий, при которых тезаурус пользователя [349]:

- стремится к нулю, т. е. пользователь не воспринимает и не понимает поступившую информацию;
- стремится к бесконечности, т. е. пользователь досконально знает все об объекте или явлении, и поступившая информация его не интересует;
- согласован со смысловым содержанием информации, т. е. поступившая информация понятна пользователю и несет новые сведения [67, с. 190–191].

Первые два предельных условия характеризуют состояние, при котором пользователь получает минимальное количество информации. Третье условие соответствует получению пользователем максимального количества семантической информации. Следовательно, «количество семантической информации, получаемой пользователем, является величиной относительной, поскольку одно и то же сообщение может иметь смысловое содержание для компетентного и быть бессмысленным для некомпетентного пользователя» [349].

Семантическое (смысловое) выравнивание в процессной подсистеме внутреннего контроля системы контроллинга заключается в предотвращении кратковременных и неповторяющихся искажений, которые могли бы повлечь за собой рассогласование форм регистрации учетных событий с сущностными признаками управления.

На прагматическом уровне как альтернативе семантического уровня количество информации воспринимается с позиции достижения получателем

поставленной цели (оценивается полезность сообщения). Данный аспект позволяет иначе принимать во внимание такие характеристики информации, как ценность, полезность, актуальность, достоверность, адекватность и другие, с акцентированием внимания на выявлении узких мест, связанных с процессом коммуникационного взаимодействия.

Особо следует выделить работы академика А. А. Харкевича в рамках математической теории информации. Он стал одним из первых исследователей, занимающихся изучением проблемы оценки информации прагматического уровня, предложив в своей статье (1960 г.) метод определения меры ценности информации через приращение вероятности достижения цели при ее получении [326]. Таким образом, прагматическая мера характеризует ценность информации для достижения цели управления.

М. М. Бонгард подошел с другой позиции к проблеме ценности информации. Он ввел понятие «полезная информация», в рамках которого сообщение связывается с тем, какую задачу решает получатель, и что он знает до прихода сообщения, как его истолковывает [51]. Такая позиция имеет вероятностно-алгебраическую сущность, что делает ее более общей, чем подход А. А. Харкевича.

Особый интерес в рамках прагматической теории информации представляет бихевиористская модель коммуникации Акоффа-Майлса, которая базируется на понятии «целеустремленное состояние», позволяющее повысить вероятность выбора эффективного варианта из имеющихся альтернатив наилучшей стратегии достижения поставленной цели [20]. Однако слабой стороной модели является ее неподготовленность к оценке ложных сообщений.

Прагматические свойства информации находят выражение исключительно в факте единства информации (объекта), пользователя (субъекта) и цели внутреннего контроля. С позиции рассмотрения прагматического аспекта акцент делается на оценку полезности информации (содержательной сущ-

ности) при выработке потребителем целевого решения. Такая форма соответствия непосредственно касается практического использования информации, соответствия ее целевой функции и целей осуществления деятельности системы в целом.

В системе внутреннего контроля организаций АПК прагматический уровень в оценке экономической информации является наиболее важным, поскольку при определении ценности информации руководствуются таким критерием, как полезность. Полезность информации состоит в том, что для обеспечения принятия эффективного решения в условиях риска следует использовать именно ту информацию, которая реально необходима.

Автором дана характеристика уровней информации в процессной подсистеме внутреннего контроля системы контроллинга организаций АПК (табл. 5.2).

На синтаксическом уровне следует учитывать тип носителя и способ отображения информации, скорость передачи и обработки, символы (кодую систему) для представления информации.

Однако синтаксическая мера информации в процессной подсистеме внутреннего контроля системы контроллинга организаций АПК носит относительный характер. Индикатор синтаксической меры информации – это не столько ее общий объем, сколько свойство снизить неопределенность знаний о какой-либо системе, предмете или явлении.

В общем виде процесс информатизации в процессной подсистеме внутреннего контроля системы контроллинга организаций АПК будет выглядеть следующим образом (формула 5.2):

$$I\beta = H(\alpha) - H\beta(\alpha), \quad (5.2)$$

где  $H(\alpha)$  – исходная информация о системе (ситуации, рисках и пр.);

$H\beta(\alpha)$  – конечная информация;

$I\beta$  – объем полученной информации (синтаксическая мера информации).

Таблица 5.2 – Характеристика уровней измерения информации в процессной подсистеме внутреннего контроля системы контроллинга организаций АПК

Наименование уровней	Характеристика уровня		
	Измерение	Количество информации	Получение информации
Синтаксический уровень (не выражает смыслового отношения к объекту)	Объем данных $V_d$ в сообщении измеряется количеством символов в этом сообщении. Единицы системы исчисления (чаще двоичной) – бит или байт и их производные	Определяется неопределенностью состояния системы (энтропией). Количество информации измеряется уменьшением неопределенности состояния системы	Выбор одного сообщения из конечного, заранее заданного множества $N$ , равен количеству равновероятных сообщений. $I = \log_2 N$
Семантический уровень (смысловое содержание информации)	Объем данных $V_d$ в смысловом значении (зависит от информации и объема знаний, необходимых для ее восприятия)	Количество информации $I_c = f(Sp)$ , $Sp$ – тезаурус пользователя, $I_c$ – информация, воспринимаемая пользователем	Принимаемое сообщение может иметь высокую ценность для одного субъекта и быть бессмысленным набором символов для другого
Прагматический уровень (ценность, полезность использования информации)	Объем данных $V_d$ в ценности использования	Количество информации $I_p = \log P_1/P_0$ где $P_0$ – вероятность достижения цели до получения сообщения; $P_1$ – вероятность достижения цели после получения информации	Полученная информация может не изменять вероятности достижения цели: $P_1 = P_0$ , и тогда $I_c = 0$ , а информация называется пустой. Полученная информация может увеличивать вероятность достижения цели, т. е. $P_1 > P_0$ . Следовательно, количественная мера ценности информации (прагматическая информация) $I_c = \log P_1 / P_0 > 0$ , т. е. она положительна. В случае, когда вероятность достижения цели уменьшается и $P_1 < P_0$ , $I_c = \log P_1 / P_0 < 0$ , то такая информация будет иметь отрицательный знак и восприниматься как дезинформация

Если в системе внутреннего контроля распознается объектная подсистема исследования (производство, центры хозяйственной ответственности, ситуация, риски и т. д.), тогда снимается энтропия, то  $H\beta(\alpha)$  превращается в 0. Соответственно  $I\beta$  становится равной  $H(\alpha)$ , т. е. в этом случае запускается информационная система с «нуля». Этот факт учитывается при принятии решения. При синтаксическом подходе используется термин «данные», а объем данных соотносится с количеством экземпляров документов, числом записей в базе данных и т. п.

Семантическая мера указывает на свойство пользователя усваивать поступившую информацию. В рассматриваемом случае таким пользователем является контроллер. Данное обстоятельство прямо сопряжено с совокупностью сведений (знаний) о каком-нибудь объекте или событии, доступной контроллеру (пользователю) или системе в целом.

Для получения объективной оценки количества информации на семантическом уровне используют коэффициент содержательности.

Объем информации, полученной контроллером, является величиной относительной. Она обусловлена уровнем их подготовленности (компетенции) для выполнения приема сообщений или данных. Для проведения объективной оценки количества информации на семантическом уровне применяют коэффициент содержательности  $C$ , который определяется по формуле 5.3:

$$C = I_c / V_d \quad (5.3)$$

где  $I_c$  – количество семантической информации;

$V_d$  – общий объем информации.

Прагматическая мера информации обуславливает ее полезность и ценность для системы внутреннего контроля. Данная мера детерминируется величиной цены информации в каждом конкретном случае.

Следует заметить, что при оценке количества информации с позиций семантического и прагматического уровней необходимо принимать во внимание и временную зависимость информации, поскольку в системе внутрен-

него контроля она имеет особенность стареть (терять ценность). Следовательно, особенно важно воспользоваться информацией в момент наибольшей ценности. В системе внутреннего контроля следует достигать повышения точности анализируемой, оцениваемой и прогнозируемой информации в совокупности. В системе контроллинга при правильном использовании информации организация АПК может обеспечить свои конкурентные преимущества и в перспективе увеличить свою стоимость.

Современная организация АПК, преследующая целью повышение эффективности деятельности, немислима без системы контроллинга, базирующейся на использовании новых информационных технологий и новейшей вычислительной техники.

Обработка данных, относящихся к сфере внутреннего контроля, является одним из основных действий, совершаемых над информацией, и осуществляется с помощью инструментов бизнес-аналитики. В современном мире общепринято условное сокращение «BI», что означает лишь ту часть бизнес-аналитики, которая обеспечивает разработку и использование технологий анализа бизнес-информации. Бизнес-аналитика является реальной предметной технологией извлечения семантического и прагматического смысла информации.

В момент поступления информации из различных источников информации проводится синтаксическая и семантическая гармонизация данных, автоматически выявляются синтаксические ошибки и несовместимость форматов, а также происходит их исправление и форматирование. Синтаксические различия (различная кодировка одних и тех же атрибутов файлов, всевозможные варианты названий для этого набора атрибутов с тождественным значением или одинаковые названия для атрибутов с различающим значением) подлежат унификации или дифференциации согласно определенным правилам предметной области ранжирования.

Семантические ошибки (например, недостающие значения данных неизвестного формата или семантические ошибки в оперативных исходных данных) идентифицируются и документируются с использованием критериев достоверности домена. Далее осуществляется семантическая гармонизация данных, собранных в соответствии с производственно-экономическими, предметными и временными требованиями.

В прагматическом смысле на входе системы внутреннего контроля из всей совокупности наблюдаемых показателей отбираются только те, которые необходимы и достаточны для отображения достоверной картины состояния агробизнеса в определенный момент времени.

Достоверность информации поддерживается соответствующей организацией работы информационной системы, направленной на снижение транзакционных информационных потоков.

Использование информационных систем класса BI или инновационного когнитивного сервиса Watson Analytics в качестве инструмента внутреннего контроля организации АПК обеспечивает решение его ключевых задач: организации информационно-аналитического обеспечения для объективного изучения деятельности циклического характера аграрного производства; выявления отрицательных факторов с целью поддержания экономической безопасности и повышения эффективности управления в организациях АПК.

Контроль может быть результативным только тогда, когда создается активная контрольная среда, в которой широко развит так называемый горизонтальный контроль, напрямую связанный с организацией бизнес-процесса. В этом плане каждая следующая операция, каждый следующий этап бизнес-процесса являются приемщиком тех работ, которые сделаны на предыдущем этапе и, следовательно, дает оценку качеству и полноте выполнения заданий [241].

Метасистема контроллинга, в которую входит процессная система внутреннего контроля как составная часть, действует в рамках единого ин-



формационного пространства организации АПК. Процессная подсистема внутреннего контроля системы контроллинга пронизывает информационное пространство практически в режиме реального времени и воздействует на систему контроллинга, подстраивая ее к изменяющимся условиям деятельности при оперативном получении информации.

### **5.3. Развитие аналитического инструментария в структурной модели контроллинга**

В настоящее время в Российской Федерации инновационное развитие экономики является приоритетом государственной политики, в том числе и в сфере агропромышленного комплекса страны. Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г. ориентирует на поэтапный переход к инновационному типу развития [5]. Сложность и специфика агропромышленного производства определяют своеобразие подходов и методов управления агропромышленным предприятием. Современные условия экономической деятельности агропромышленных предприятий требуют постоянного совершенствования систем управления. Основным направлением совершенствования управленческой деятельности на предприятиях АПК выступает формирование и развитие системы контроллинга.

Одной из форм совершенствования систем управления, в том числе и контроллинга, является применение инноваций, т. е. «конструирование и разработка чего-то нового, до сих пор неизвестного и еще несуществующего, того, что создаст новую экономическую конфигурацию из старых, известных, существующих элементов» [110]. Следовательно, имеет смысл рассматривать инновацию как необходимый элемент процесса управления.

Существенные усложнения используемых управленческих технологий, а также интеграционные процессы в условиях экономики инновационного

типа послужили импульсом повышения эффективности развития инновационных технологий контроллинга.

В современной экономической науке достаточно много зарубежных и отечественных исследований, касающихся вопросов инноваций. При этом инновации рассматриваются с разных точек зрения: развития технологий, социальных системам, экономического развития. Соответственно, в научной литературе существует несколько подходов к толкованию термина «инновация».

1. Термин «инновации» рассматривается только как процесс. Такого подхода придерживаются такие авторы, как С. Н. Мазуренко [226], М. В. Волынкина [87] и др. С. Н. Мазуренко дает следующее определение: инновация – это «трехэтапный процесс...»; такое «нововведение, которое включает в себя разработку новой технологии...» [226].

2. Термин «инновации» рассматривается только как результат. Такой точки зрения придерживаются такие авторы, как В. В. Лапшов [220], Р. А. Фатхутдинови др. Например, Р. А. Фатхутдинов считает, что инновация – это «конечный результат внедрения новшества с целью изменения объекта управления и получения экономического, социального, экологического, научно-технического или другого вида эффекта» [312].

Таким образом, инновация представляет инструмент обеспечения успешности организации. В связи с этим актуален вопрос о том, как данный инструмент участвует в решении проблем предприятия, каковы механизмы его применения для укрепления позиций компании, т. е. каково место инновации в экономике и управлении предприятием [273]. В современной системе контроллинга инновация предстает в качестве объекта управления, а не элемента управленческого процесса. С учетом того, что контроллинг – это реализация процесса управления на предприятиях АПК, проблема использования инноваций в контроллинге должна рассматриваться как задача разработки соответствующих нововведений в сфере управления предприятием АПК.

Для понимания роли инновации в системе контроллинга следует рассмотреть понятие «управленческая инновация». Например, Е. Т. Гребнев считает, что «под управленческим нововведением понимается любое целенаправленное изменение технологии управления, ориентированное на замену существующего механизма управления или его элементов с целью ускорения, облегчения или улучшения выполнения поставленных задач» [98]. А. В. Матвеев дает следующее определение: «управленческая инновация – это результат творческой деятельности, направленной на разработку, создание и распространение новых управленческих технологий, методов и организационных форм» [238]. Эти определения связывают управленческую инновацию с понятием «управленческая технология».

Выбор конкретных направлений управленческих инноваций в контроллинге должен строиться на основе анализа внешней и внутренней среды, исходя из стратегических целей и задач, которые стоят перед конкретным предприятием. Как было показано ранее, система контроллинга по выполняемой роли и функциональности занимает центральное место в контуре управления предприятием и при этом имеет прочные взаимосвязи с другими системами и подсистемами. Поэтому для выбора инновационных технологий для применения в контроллинге необходимо обозначить круг задач, решаемых основными элементами контроллинга. В таблице 5.3 представлены основные задачи отдельных элементов контроллинга.

Таким образом, в зависимости от целей и задач управления, будут изменяться инструменты контроллинга, которые классифицируются не только на инструменты стратегического и оперативного контроллинга, но и на инструменты с учетом основных функций управления.

Внедрение инновационных инструментов позволит руководству предприятий АПК с учетом задач основных элементов контроллинга использовать инновационные технологии в области инструментов контроллинга в зависимости от поставленных целей организации АПК.

Таблица 5.3 – Задачи основных элементов контроллинга [21, 206, 247]

Элемент	Задачи
1	2
Планирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>– создание и постоянное совершенствование всей «архитектуры» системы планирования;</li> <li>– определение общей методики оперативного и стратегического планирования: определение объектов, временных горизонтов и интервалов, выбор форм и инструментов планирования;</li> <li>– установление потребности в информации для планирования и информационная поддержка при разработке планов;</li> <li>– оценка разработанных планов на полноту и реализуемость;</li> <li>– непрерывный мониторинг эффективности системы планирования с целью своевременного информирования менеджмента о необходимости ее совершенствования.</li> </ul>
Учет	<ul style="list-style-type: none"> <li>– поддержка создания системы сбора и обработки информации (как о внутренней, так и о внешней среде предприятия), которая является существенной для принятия управленческих решений на разных уровнях управления;</li> <li>– непрерывный учет состояния подконтрольных показателей для того, чтобы своевременно обнаруживать негативные отклонения и своевременно информировать об этом руководство предприятия;</li> <li>– непрерывный мониторинг эффективности системы учета с целью своевременного информирования менеджмента о необходимости ее совершенствования.</li> </ul>
Контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>– формирование системы контроля за выполнением как стратегических, так и тактических целей деятельности фирмы;</li> <li>– разработка и составление подконтрольных показателей, являющихся индикатором достижения стратегических целей, и совокупности показателей в соответствии с текущими целями;</li> <li>– определение допустимых границ отклонений подконтрольных показателей и разработка формализованных процедур действий персонала при возникновении ряда отклонений;</li> <li>– непрерывный мониторинг эффективности системы контроля и регулирования с целью своевременного информирования о необходимости его совершенствования.</li> </ul>
Анализ	<ul style="list-style-type: none"> <li>– формирование и совершенствование всей «архитектуры» информационно-аналитической системы;</li> <li>– формирование используемой методологии анализа: совокупности методов и инструментов анализа, позволяющих выявить релевантные для управления в текущее время факты, а также ее периодическое обновление в соответствии с потребностями руководства;</li> <li>– экономическая оценка изменений в развитии управляемых объектов относительно заданных параметров с использованием таких приемов и методов, которые обеспечивали бы необходимую быстроту получения результативных аналитических показателей.</li> </ul>

Окончание табл. 5.3

1	2
Регулирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>– формирование общей методики, позволяющей рационально осуществлять все виды координации (первичная и вторичная, горизонтальная и вертикальная, системообразующая и системосвязующая);</li> <li>– периодическая диагностика состояния связей в организации (вертикальных и горизонтальных, линейных и функциональных, формальных и неформальных, прямых и косвенных), позволяющих обеспечивать координацию ее деятельности на предмет их рациональности, эффективности и соответствия современным достижениям теории с целью своевременного информирования менеджмента о необходимости их совершенствования;</li> <li>– мониторинг эффективности управления организацией в узком смысле (т. е. показателей эффективности непосредственно управления, а не деятельности всего предприятия) с целью оценки результатов использования методов вторичной координации и своевременного информирования менеджмента о необходимости их совершенствования.</li> </ul>

Рассмотрим, какие инновационные управленческие технологии можно использовать в контроллинге в разрезе основных функций управления с учетом системы определения целей и процесса принятия решений на предприятиях агропромышленного комплекса. На рисунке 5.3 представлены инновационные аналитические инструменты, которые возможно применить в контроллинге предприятий АПК.

Эффективность деятельности предприятий агропромышленного комплекса зависит от правильно обоснованной системы определения целей, отражающей потребности предприятия АПК с точки зрения как внешней, так и внутренней среды. Поэтому для достижения стратегической цели предприятиям можно использовать «дерево целей» – структурированную совокупность целей организации, построенную по иерархическому принципу.

Применение «*дерева целей*» позволит:

- скоординировать деятельность всех структурных подразделений агропромышленного предприятия;
- определить ответственных за исполнение тех или иных целей;
- увязать обязанности должностных лиц и повысить их взаимную ответственность;

– организовать осуществление контроля за достижением целей, установив при этом конкретные задачи и сроки реализации.

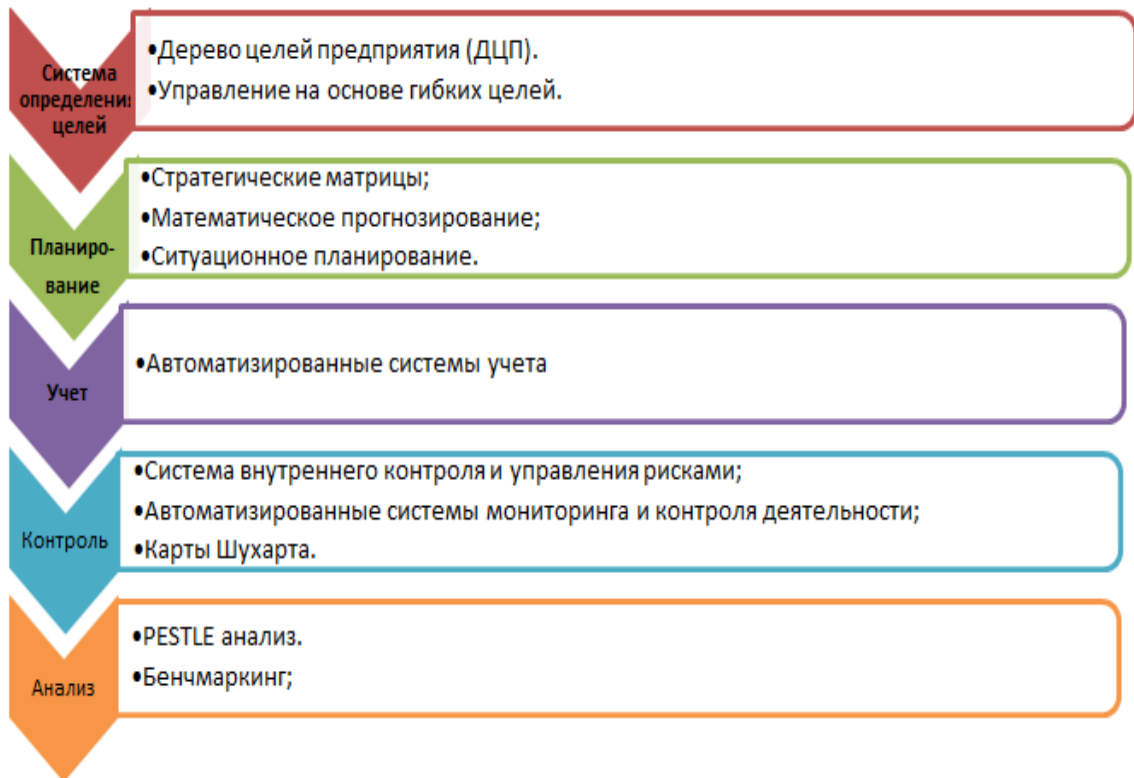


Рисунок 5.3 – Инновационные аналитические инструменты

Таким образом, «дерево целей» является одним из наиболее эффективных инструментов, который позволяет, изобразив цели деятельности в виде «дерева», увидеть с какими проблемами придется столкнуться предприятию в будущем для достижения поставленных целей.

*Управление на основе гибких целей* – это управление, подразумевающее выбор целей и разбиение их на подцели или основные результаты.

Для планирования деятельности предприятия АПК, как видно из рисунка 5.3, могут использовать такие инструменты, как стратегические матрицы, математическое прогнозирование и ситуационное моделирование.

*Стратегическая матрица* – это модель выбора предприятием определенной стратегии в зависимости от конкретной рыночной конъюнктуры и собственных возможностей или других факторов. Матрица образуется по двум признакам (факторам): с помощью системы горизонтальных и вертикальных координат экономического пространства, которые выражают количественные или качественные характеристики соответствующих рыночных параметров. Их пересечение образует поля (квадранты, стратегические секторы), отражающие позицию фирмы на рынке. Матрицы имеют двойное название: по содержанию и по фамилии разработчика (имени фирмы).

Для предприятий АПК данный инструмент имеет ряд особенностей, которые обусловлены технологической и институциональной спецификой их развития. Поэтому необходимо учитывать эти особенности при разработке рекомендаций по его практическому использованию.

*Математическое прогнозирование* заключается в применении различных методов и моделей прогнозирования, основанных на анализе динамических рядов данных, корреляционном и регрессионном анализе, а также различных комбинированных видах прогнозов.

*Ситуационное планирование* предполагает разработку альтернативных сценариев будущего развития внешней среды организации, а также оценку рисков и поиск путей реализации ее плана, инвентаризацию ресурсов, разработку средств контроля выполнения плана (или сценария), построение и использование эконометрических моделей, определение системы ключевых индикаторов оценки эффективности менеджмента, морфологический анализ, разработку мер по предотвращению снижения эффективности ключевых бизнес-процессов и др.

Для эффективного выполнения такой функции управления, как «учет», в настоящее время необходимы *автоматизированные системы учета*. Комплексная автоматизация бухгалтерского учета и подготовка финансовой от-

четности в налоговые органы является одной из наиболее важных задач, стоящих перед предприятиями агропромышленного комплекса.

К распространенным инновационным программам в области бухгалтерского учета и отчетности можно отнести следующие программы:

– 1С: Бухгалтерия – применяется для автоматизации бухгалтерского и налогового учета и подготовки регламентированной отчетности на предприятиях любого масштаба<sup>28</sup>.

– Oracle E-Business Suite – полнофункциональный набор бизнес-приложений, применяется для автоматизации таких направлений, как финансы, производство, управление персоналом, логистика, маркетинг, сбыт, продажи и другие [378].

В настоящее время эти программы являются наиболее популярными программами, которые применяют предприятия России.

Также эти программные продукты могут быть использованы и для эффективного выполнения функции контроля в части реализации своих возможностей в области внутреннего управления рисками организации и реализации функций *мониторинга* и *контроля деятельности* организаций.

Помимо этого, одним из инновационных способов ведения контроля считается использование *карт Шухарта*. Это инструмент визуализации параметров тех или иных процессов деятельности организации во времени, применяемых для обеспечения статистического контроля стабильности этих процесса.

При построении эффективной системы управления агропромышленным предприятием на основе внедрения *системы внутреннего контроля* и *управления рисками* в структуре контроллинга необходимо обеспечить прозрачность управленческих процессов и операций для руководства и собственников как основы принятия ими эффективных решений. В рамках такой функции управления как анализ предлагается использовать инновационный

---

<sup>28</sup> Фирма «1С» [Сайт]. – Режим доступа: <http://1c.ru>.



инструмент *PESTLE-анализ*, применяемый для анализа и мониторинга факторов макросреды, способных оказать влияние на эффективность организации: политических, экономических, социальных, технологических, правовых и экологических. Также в ходе реализации функции анализа целесообразно использование *бенчмаркинга*.

При формировании системы контроллинга необходимо учитывать, что в последние годы за счет расширения информационного взаимодействия значительное развитие получила инновационная инфраструктура сельского хозяйства. Информационно-компьютерные технологии дали толчок развитию удаленного взаимодействия, появлению новых торговых Интернет-площадок и развитию рынка инноваций. В настоящее время наглядным примером внедрения электронного документооборота является применение онлайн-касс, а также обязанность продавца предоставлять по запросу покупателя чек в электронном виде. Масштабное внедрение информационно-компьютерных технологий, в том числе в рамках организации контроллинга на предприятиях АПК, как важнейшая составляющая концепции инновационного развития формирует условия для ускоренной реакции на внешние социально-экономические изменения, сокращения временного лага в процессе принятия управленческих решений на различных уровнях и потенциального повышения эффективности производства, в том числе на инновационной основе. Повсеместное применение информационных технологий провоцирует качественные изменения на всех этапах аграрного производства: способствует снижению себестоимости и конечных цен на продукты питания не только за счет автоматизации процессов внутри сельскохозяйственного производственного цикла, но и исключения лишних промежуточных звеньев цепочки добавленной стоимости.

Модернизации подвергнется и среда контроллинга организаций АПК за счет включения в ее информационный и нормативный аспект новых параметров, а в организационно-технический – инновационных средств автома-

тизированной обработки и представления информации. Автором осуществлен SWOT-анализ перехода российских сельскохозяйственных организаций к автоматизированному учету. Его результаты представлены на рисунке 5.4.

<p style="text-align: center;"><b>Сильные стороны:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Актуальность перехода на современные цифровые стандарты учета, поддержка данной темы в информационном поле;</li> <li>2. Сформированность нормативно-правовой базы в сфере бухгалтерского финансового учета;</li> <li>3. Первичное формирование нормативной базы, поощряющей цифровую трансформацию экономики (Стратегия развития информационного общества на 2017-2030 гг., Программа цифровой экономики РФ на 2017-2024 гг. и т. д.);</li> <li>4. Широкое распространение технологий автоматизации и компьютеризации в экономике;</li> <li>5. Сформированный рынок программных продуктов в сфере бухгалтерского учета и контроллинга;</li> <li>6. Наличие возможности приобретать персонализированные программные продукты;</li> <li>7. Наличие квалифицированных кадров на уровне предпринимательских союзов и агрохолдингов.</li> </ol>	<p style="text-align: center;"><b>Слабые стороны:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Недостатки управленческой культуры на уровне менеджмента конкретных предприятий, препятствующие внедрению инноваций;</li> <li>2. Низкая трудовая ответственность работников организаций сельского хозяйства;</li> <li>3. Дефицит управленческих кадров в сфере бухгалтерского управленческого учета в отрасли;</li> <li>4. Дефицит свободных денежных средств, необходимых для внедрения инновационных способов ведения автоматизированного бухгалтерского учета;</li> <li>5. Отставание нормативно-методической базы в отношении автоматизации бухгалтерского учета;</li> <li>6. Отсутствие единых стандартов управленческого учета и контроллинга;</li> <li>7. Разрыв в системах показателей, применяемых в отечественной и зарубежной практике, затрудняющий использование ряда перспективных методик;</li> <li>8. Невысокая степень конкуренции на рынке продуктов в сфере автоматизации учетной политики.</li> </ol>
<p style="text-align: center;"><b>Возможности:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Облегчение труда работников бухгалтерской службы;</li> <li>2. Упрощение документооборота;</li> <li>3. Сокращение накладных расходов на ведение бумажного документооборота;</li> <li>4. Снижение затрат времени на выполнение учетных операций;</li> <li>5. Увеличение скорости реакции на изменения внешних условий хозяйствования и скорости принятия управленческих решений;</li> <li>6. Повышение возможностей организации при применении методов налогового планирования и управленческого учета;</li> <li>7. Возможность построить систему показателей и управленческого учета и отчетности, способную повысить качество принимаемых управленческих решений и эффективность выполнения целей деятельности организаций сельского хозяйства.</li> </ol>	<p style="text-align: center;"><b>Угрозы:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Необходимость затрат на переподготовку кадров;</li> <li>2. Возможность нарушений работы системы вследствие некорректной эксплуатации;</li> <li>3. Возможность нарушений в работе системы вследствие технической неисправности;</li> <li>4. Опасность выбора организацией неподходящего ей программного продукта;</li> <li>5. Вероятность некорректного построения и организации автоматизированной системы учета, которая приведет не к уменьшению, а к увеличению материальных затрат и затрат труда (например, дублирование электронного и бумажного документооборота);</li> <li>6. Возможность построения неэффективной системы показателей в управленческом учете (большое количество показателей, их излишняя детализация, повторяемость, неактуальность в условиях хозяйствования конкретной организации), которая приведет к затруднениям в работе управленческого персонала предприятия.</li> </ol>

Рисунок 5.4 – SWOT-анализ внедрения систем автоматизации цифрового учета в сельском хозяйстве

Как показывают представленные данные, в настоящее время в российской экономике переход сельскохозяйственных организаций к цифровой трансформации бухгалтерского учета связан с целым рядом как положительных, так и отрицательных моментов. Важнейшими факторами, обуславливающими необходимость этого перехода, представляются объективность развития технического прогресса, который делает доступными технологии автоматизированного учета, а также значительные конкурентные преимущества, которые помогают добиться применение этих технологий.

Таким образом, одной из основных задач современной системы контроллинга является формирование технологий управления, которые используют инновацию в качестве элемента управленческого цикла. Решение данной задачи предполагает разработку последовательности перехода организации на новый уровень функционирования с момента введения инновации и разработку совокупности специальных показателей для определения эффективности использования инновационных технологий в контроллинге. Инновационные технологии могут быть использованы в контроллинге как для достижения поставленной стратегической цели, так и для перехода на новый уровень развития предприятия.

Для оценки эффективности внедрения инновационных технологий в системе контроллинга на предприятиях АПК необходимо соотнести результаты от внедрения инноваций с затратами на их внедрение. Процесс внедрения инновационных технологий в контроллинге на предприятиях АПК охватывает все функции управления. Следовательно, можно выделить основные процессные изменения после внедрения инновационных технологий и провести их стоимостную оценку.

#### **5.4. Адаптация информационного обеспечения и аналитического инструментария системы контроллинга в информационной среде ERP-систем организаций АПК**

Основными структурными элементами информационной среды контроллинга организации АПК являются подсистемы финансового и управленческого учета. Они выступают основными внутренними центрами сбора, регистрации информации, используемой в системе контроллинга, а также бухгалтерской (финансовой) отчетности и показателей, используемых предприятием для оценки эффективности деятельности, которые являются основным инструментом, позволяющим использовать информацию с целью принятия управленческих решений.

Методические рекомендации по разработке учетной политики в организациях АПК указывают, что основными формами бухгалтерского учета для таких организаций являются мемориально-ордерная, журнально-ордерная, упрощенная и автоматизированная. При этом формы бухгалтерского учета можно условно разделить на традиционную (ручную) и автоматизированную. Рассмотрим фундаментальные отличия ручного и компьютеризированного бухгалтерского учета, представленные на рисунке 5.5.

Следует отметить, что данные рекомендации были утверждены более десяти лет назад. В части рекомендаций, касающихся технологии обработки учетной информации при компьютерной автоматизированной форме ведения бухгалтерского учета, ссылаются на письмо Минфина СССР и ЦСУ СССР от 20 февраля 1981 г. № 35/34-Р/426 «О методических указаниях по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники».

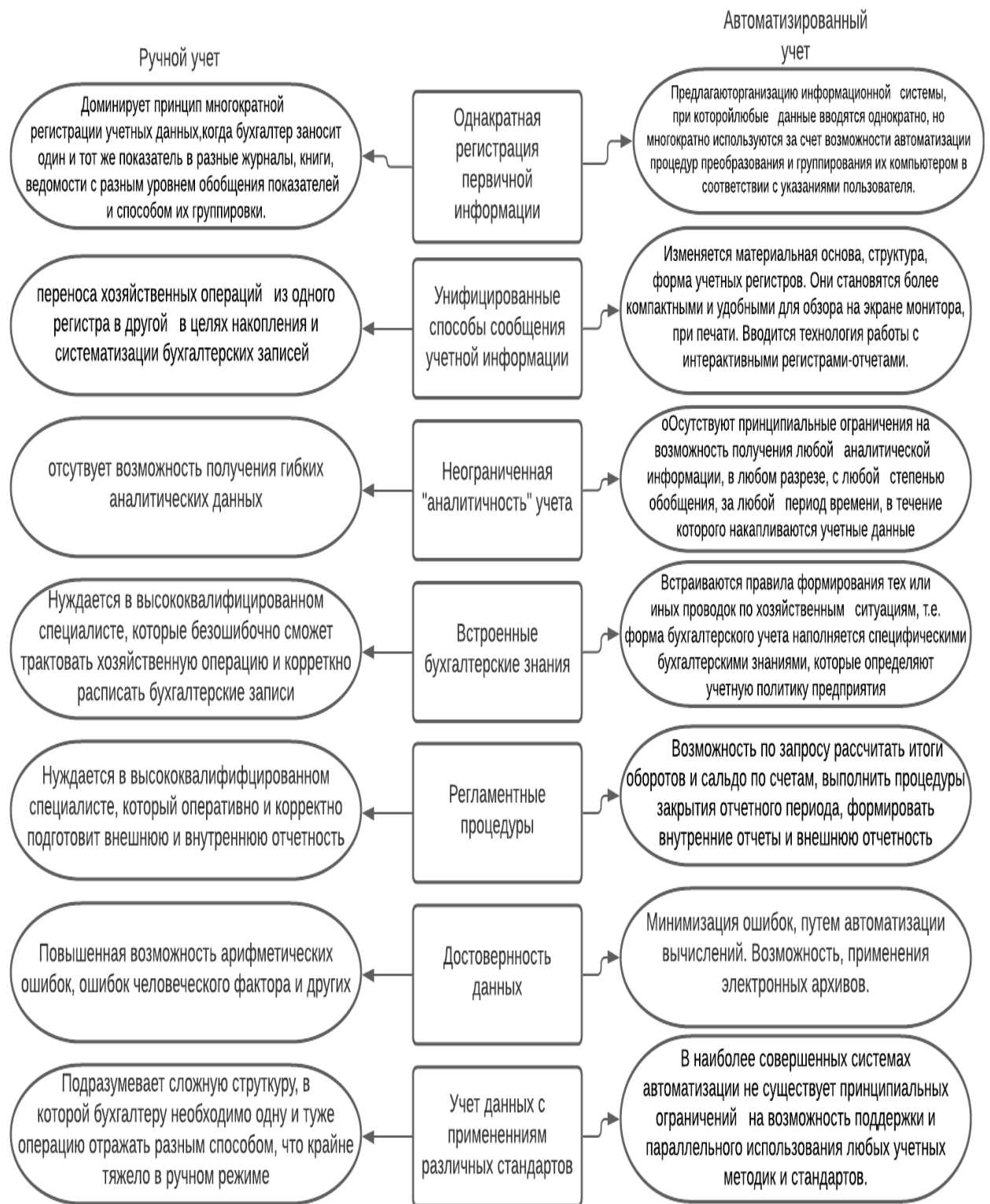


Рисунок 5.5 – Фундаментальные отличия автоматизированного и ручного учета

Можно утверждать, что, помимо указания на само существование автоматизированных форм ведения бухгалтерского учета, нормативная база по этому аспекту учетной деятельности, принятая на государственном уровне, не отвечает критериям актуальности и не отражает задач по цифровой трансформации современной экономики. Между тем проводились исследования, в соответствии с которыми организации АПК в настоящее время почти полностью перешли либо на использования автоматизированного учета, либо частичное применение средств автоматизации.

Пользователями бухгалтерской отчетности являются как внутренние, так и внешние субъекты. В связи с этим условно отчетность можно разделить на внешнюю и внутреннюю (рисунок 5.6).



Рисунок 5.6 – Отчетность хозяйствующего субъекта

Нами ранее было выявлено, что финансовая отчетность показывает результаты хозяйственной деятельности предприятия. На основании этих данных можно говорить про эффективность работы. В основе эффективности

работы любого субъекта экономических отношений находится рациональность использования следующих сфер деятельности:

- доступные ресурсы (запасы);
- основные фонды;
- производственные мощности;
- трудовые ресурсы.

Можно утверждать, что успешность бизнеса зависит от эффективности организации процессов внутри компании, а также внешней коммуникации с клиентами, поставщиками и другими участниками производственного процесса.

Бизнес-процесс представляет собой общую упорядоченную совокупность видовой деятельности, направленную на преобразование входящих потоков в выходящие с целью удовлетворения конечного потребителя. Любой бизнес-процесс поддается масштабированию. Другим словами, его можно детализировать до самых малозначимых процессов, тем самым полностью обеспечить контроль над процессами хозяйственной деятельности компании. Благодаря управлению и воздействию на области работы можно трансформировать выходной поток для достижения желаемого экономического эффекта.

Например, рассмотрим каким образом можно воздействовать на бизнес-процесс «обеспечение материально-производственными запасами»:

- определение необходимости использования;
- формирование потребности;
- определение требований к качеству;
- обеспечение сохранности;
- контроль за рациональным использованием;
- планирование остатков;
- автоматизация выполняемых бизнес- процессов.

Мы видим, что автоматизация бизнес-процесса, над которым работает сотрудник, может повысить эффективность данного процесса в рамках всей структуры организации.

На предприятии за составление финансовой отчетности ответственность несет служба бухгалтерского учета. Следовательно, автоматизация бизнес-процесса «ведение бухгалтерского учета» приведёт к улучшению качества выходящего из бизнес-процесса потока – финансовая отчётность.

Под автоматизацией бизнес-процесса будем понимать полный или частичный перенос части работ, входящих в состав укрупненного процесса, в специализированные сервисы или информационные системы, предназначенные для автоматизации конкретного бизнес-процесса, а также актуализацию, распространение и обработку в целях поддержки какого-либо вида деятельности.

Любая информационная система состоит из определенных компонентов, представленных на рисунке 5.7.

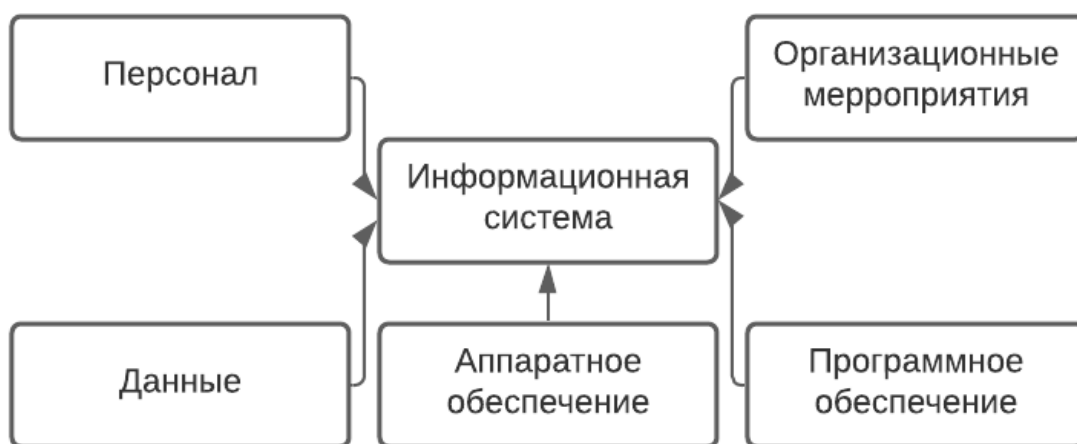


Рисунок 5.7 – Компоненты информационной системы

Однако стоит отметить, что при этом сопровождается стремлением организации наиболее полно удовлетворить информационные потребности всех структурных предприятий и при этом минимизировать материальные затраты на обеспечение функциональности данного продукта. Стоит отметить, что



одной информационной системой в процессе автоматизации обойтись не получится и придётся воспользоваться «лоскутной» автоматизацией. Другими словами, автоматизация обеспечивается разными информационными продуктами или не автоматизируется вообще.

Самыми распространёнными являются системы оперативного уровня, которые обеспечивают обработку данных по движениям товарно-материальных ценностей, регистрации производственных процессов и т. д. Данные системы являются первоисточником и архивом для информационных систем следующей уровня, т. к. регистрирует оперативную информацию.

Следующим уровнем являются информационные системы, нацеленные на специалистов. Главными аспектами данного продукта должна быть возможность интеграции концептуально новых сведений в информационную структуру и автоматизация бумажного документа. Основными пользователями подобных систем являются все службы, которые отражают первичную информацию для дальнейшего анализа. От уровня развития подобной системы зависит возможность дальнейшего анализа в организации. Информационные системы этого типа являются ключевыми на предприятиях.

Информационные системы офисной автоматизации предназначены для обеспечения организационных процессов внутри компании. Например, управление почтой, календарем, архивацией документов, набором текстовой информации, первичной математической обработки данных и т. д.

Экспертные системы применяются для обработки данных, предоставленных на более ранних уровнях, например, оперативными системами, и предоставляют на выходе совершенно новую информацию. Например, существующие специализированные системы по юриспруденции позволяют обеспечить высокий уровень производительности и компетенции специалистов.

Информационные системы тактического уровня предназначены для сравнения показателей и составления периодических отчетов. Отметим, что

отчеты предоставляются и на оперативном уровне, но периодичность может обеспечить уже на тактическом уровне.

Системы поддержки принятия решений представляют собой широкий аналитический инструмент для анализа системно-структурированных задач, которые трудно спрогнозировать. Зачастую данные системы имеют мощнейший математически-аналитический аппарат. Основными пользователями такого рода информационных систем являются специалисты, занимающиеся прогнозами и которым необходимо принять решение. Например, аналитик, экономист-плановик, менеджеры среднего и высшего звена. Системы поддержки принятия решений условно можно разделить на системы тактического и стратегического планирования. Они разнятся как уровнем принятия решений, так и пользователями.

Компьютеризация бухгалтерского учета обеспечивается посредством создания автоматизированных систем бухгалтерского учета. Однако не каждое предприятие может позволить создать собственную компьютеризированную информационную систему. Следовательно, рациональным решением является внедрение готового информационного продукта.

Информационная система, предназначенная для автоматизации бухгалтерского учета, должна содержать следующие компоненты:

- информация;
- механизмы обработки внесенной информации;
- рабочие места, которые реализуют компьютеризированный процесс учета с помощью встроенных механизмов по работе и обработке внесенных ранее данных.

С точки зрения рассматриваемого бизнес-процесса информационная система должна полностью автоматизировать регистрацию входного потока данных и обеспечить корректность выходного потока данных.

Бухгалтерские информационные системы также имеют особое место в ИТ-инфраструктуре предприятия, представленной на рисунке 5.8.

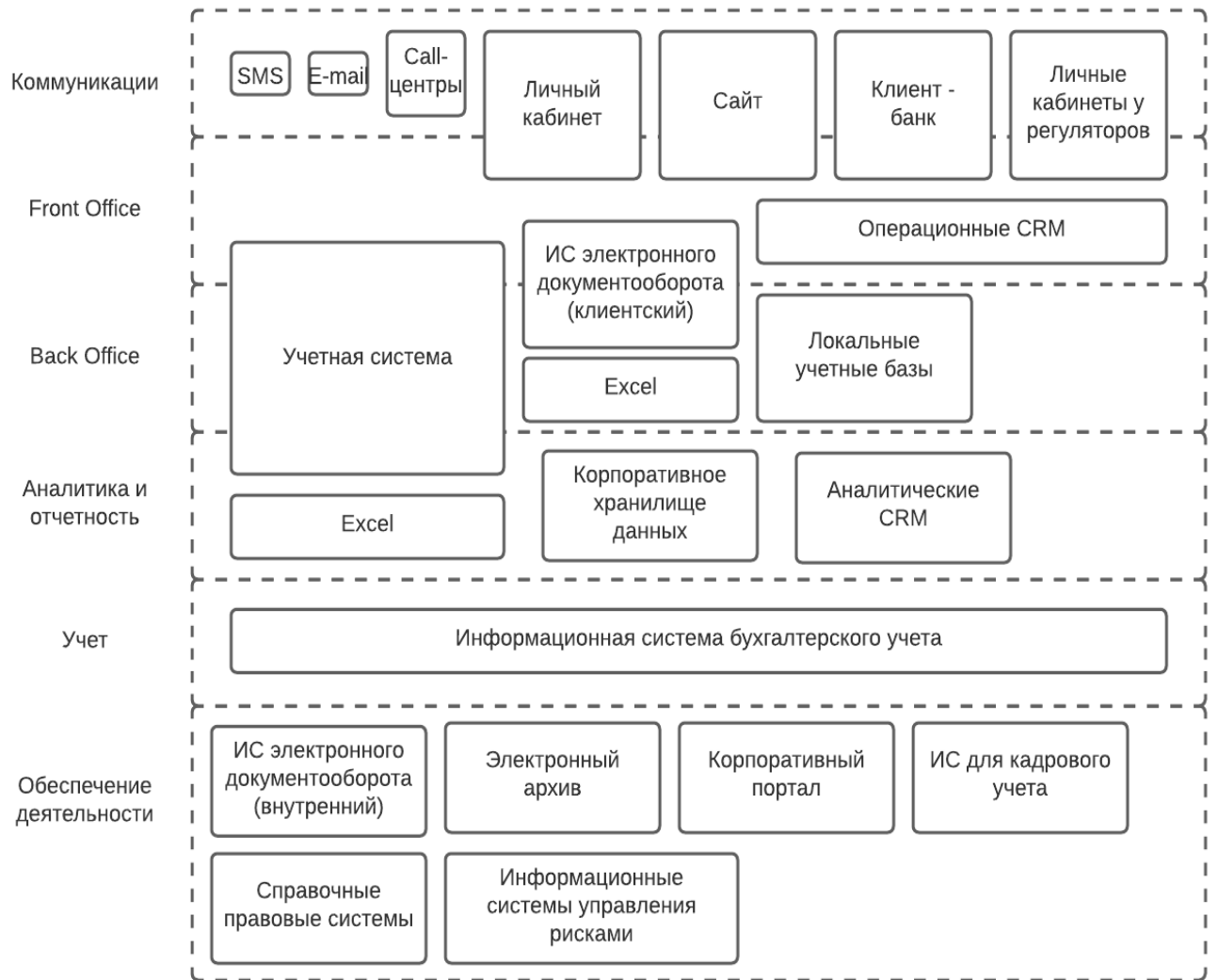


Рисунок 5.8. – Место бухгалтерских ИС в ИТ-архитектуре предприятия

Внедрение готового ИТ-решения благоприятно повлияет на данный процесс. При этом готовый информационный продукт решит следующие задачи:

- архивирование первичных данных и обеспечение быстрого доступа к информации;
- произвольное формирование сводных отчетов при необходимых параметрах и отборах;
- автоматизация подготовки базы для формирования налоговых отчислений и прочих операций.

Однако осуществление автоматизации одного конкретного бизнес-процесса не решит полностью поставленную задачу. Важно понимать каким образом и по какой методологии будет осуществлён процесс интеграции в конкретную информационную структуру предприятия.

Управление ресурсами при помощи информационной системы даёт большие преимущества, а именно увеличивает скорость реакции на изменения внешней среды, помогает сократить операционные издержки. Также повышает качество работы предприятия в целом, ведь управление ресурсами предполагает управление практически всеми аспектами деятельности предприятия.

Современные предприятия обрабатывают все более разнородную информацию, представленную на рисунке 5.9.



Рисунок 5.9 – Структура информационных потоков на предприятиях

Таким образом, информационной системе, внедряемой на предприятии, необходимо максимально обеспечить работу со всеми информационными потоками, тем самым автоматизировать максимальное количество различных бизнес-процессов.

Так как ИТ-инфраструктура представляет собой комплекс не только программных, но и технических решений, которые обеспечивают автоматизи-

зацию определенных бизнес-процессов в организации, зачастую на предприятии могут возникнуть проблемы с интеграцией новых программных продуктов в уже существующую и функционирующую структуру. Чтобы минимизировать риски и проблемы внедрения, стоит обратить внимание на те продукты, которые предлагают комплекс сопроводительных мероприятий по внедрению. В современных реалиях есть различные компании, которые предлагают соответствующий комплекс услуг и ведущие разработку на основании SAP, 1С:Предприятие и другие.

В настоящее время современными предприятиями в качестве основного аспекта информационной среды контроллинга используются данные, объединяемые автоматизированными системами управления различных типов. Такие системы имеют различные задачи и интегрируют данные по различным процессам хозяйственной деятельности предприятия как локальным, так и общим. Среди таких систем выделяются MRP-системы – автоматизированные системы планирования потребностей в материалах; системы MRP II – объединяющие планирование потребностей в материалах с планированием производственных мощностей; FRP-системы – системы финансового планирования. Объединение автоматизированных систем MRP II и FRP получило название ERP-систем – систем планирования ресурсов предприятия. Помимо вышеназванных, ERP-системы могут также включать модули маркетингового планирования, управления цепочками поставок, бенчмаркинга и т. д. Именно на основе ERP-систем современные предприятия выстраивают системы контроллинга [238].

На российском рынке представлены комплексные информационные системы управления предприятиями на базе ERP-систем, включающие широкие возможности в плане информационного обеспечения системы контроллинга. К ним относятся разработки зарубежных компаний «SAP R/3», «SAS System», «Oracle Express», «Microsoft Dynamics», а также российские

системы «1С:Предприятие», «Галактика», «Парус», «Флагман», «М-2», «Алеф» и др.

По результатам проведенных исследований можно утверждать, что система на базе SAP действительно более удобна в управлении и адаптации к конкретным задачам предприятия, но ее цена и сроки подготовки к эксплуатации велики. Это было одним из ключевых факторов на рассматриваемом предприятии выбора информационной системы на базе 1С:Предприятие.

Так как мы не можем воспользоваться типовыми программами 1С по причине автоматизации определенных служб компании либо отдельных кластеров процессов, необходимо рассмотреть возможность использования комплексных пакетов автоматизации, таких как:

- 1С:УНФ – управление небольшой фирмой;
- 1С: КА – комплексная автоматизация;
- 1С:УПП – управление промышленным предприятием;
- 1С:ERP – Enterprise Resource Planning, т. е. планирование ресурсов предприятия.

Стоит отметить, что 1С:УНФ и 1С:КА не будут рассматриваться как решение поставленной ранее задачи по причине отсутствия возможности их интеграции в рамках рассматриваемого предприятия. Также они являются более упрощенным вариантом таких расширенных систем, как 1С:УПП и 1С:ERP.

В основе обеих систем лежит понятие регистрации совершенных транзакций или операций, представленный на рисунке 5.10, фактов совершенной хозяйственной деятельности или бизнес- события. Только после зарегистрированной транзакции с ней можно производить следующие действия:

- отражать в учете;
- формировать отчетность;
- совершать планирование;
- формировать налоговые базы и т. д.

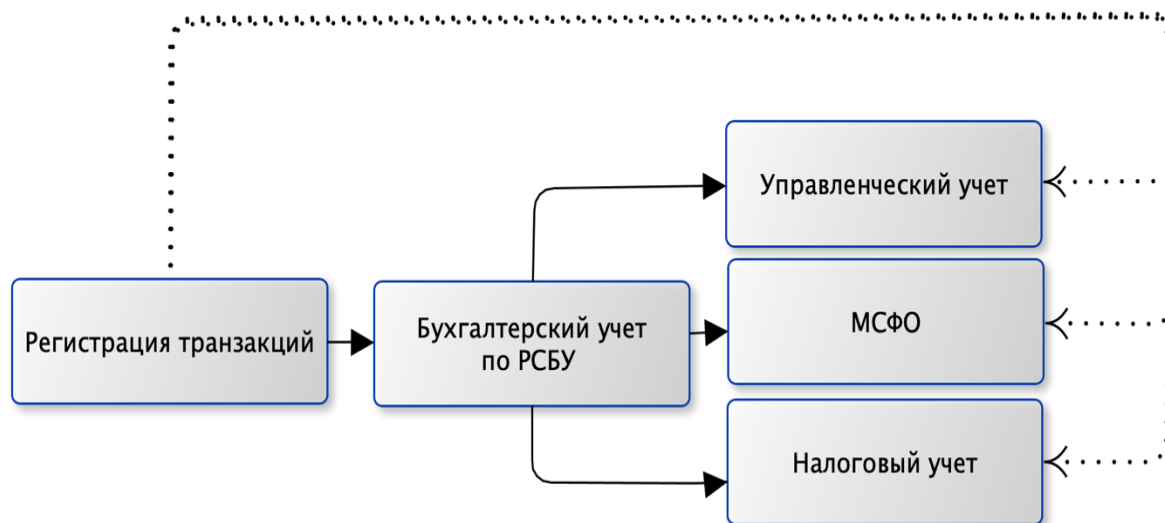


Рисунок 5.10 – Концепция работы с транзакциями в регламентированном учете

Обе системы охватывают различные контуры. Сравнительная характеристика этих модулей представлена в таблице 5.4.

Таблица 5.4 – Сравнительная характеристика 1С:ERP и 1С:УПП

Контур	1С:ERP	1С:УПП
Общие настройки	При старте «с нуля» автоматически все функции выключены. Тяжелая первичная настройка	При старте «с нуля» автоматически все функции включены.
Платформа	Работа на современной платформе 8.3. Присутствие современных решений для системы компоновки данных, запросов, скорости работы системы и т. д.	Работа на устаревшей платформе 8.2. Отсутствие современных решений для системы компоновки данных, запросов, скорости работы системы и т. д.
Маркетинг и планирование	Выделен отдельный блок. Все представлено отдельными документами, отчетами, маркетинговыми мероприятиями, ценовой политикой и т. д. Удобное управление	Отдельный контур не представлен, присутствуют отдельные функции в других подсистемах. Пользователю необходимо «переключаться» между различными системами для организации своей работы
Закупки	Полностью перенят функционал из 1С:Управление торговлей	Полностью перенят функционал из 1С:Управление торговлей

Окончание табл. 5.4

Контур	1С:ERP	1С:УПП
Продажи	Полностью перенят функционал из 1С:Управление торговлей, также предлагается функционал по управлению торговыми представителями и претензиями	Полностью перенят функционал из 1С:Управление торговлей
Управление запасами	Выделен отдельный раздел	Присутствует в двух отдельных разделах
Ремонты	Покрывает все возможные задачи по ремонтам на крупных промышленных предприятиях	Ремонт только для объектов основных средств
Производство	Является «идейным» продолжением 1С:УПП. Добавлена возможность ведения «Ресурсных спецификаций» и диспетчеризации производства	Основной функционал системы с различными ответвлениями, максимально решающий все возможные задачи современного промышленного предприятия
Бюджетирование	Управление через статьи бюджета. Гибкость настройки, возможность работы с экземплярами бюджетов	Управление через правила формирования бюджетов. Является тяжело настраиваемым
Формирование финансовой отчетности	Производится в автоматическом режиме по единой кнопке	Программа отразит, что необходимо сделать. Пользователю придется произвести все эти операции самостоятельно в конкретной последовательности
Регламентированный учет	Единый план счетов для бухгалтерского и налогового учета. Обязательная настройка системы допущения корреспондирования счетов	Параллельный учет. Возможность управления разными учетами более просто и прозрачно
МСФО	Доступна возможность самостоятельного редактирования планов счетов. Пользователи могут самостоятельно задавать необходимую им структуру отчетов по МСФО	Проводки формируются на основе специальных документов (основных и дополнительных)

Как видно из представленной выше таблицы, 1С:ERP имеет ряд преимуществ по сравнению с 1С:УПП. Однако 1С:ERP из-за четкого разграничения блоков и контуров для пользователя превращается в модель информационной системы – «черный ящик» (рисунок 5.11). Это порождает необхо-



димостью на предприятии отдельных специалистов, которые могут трансформировать данную систему таким образом, чтобы организовать взаимосвязь пользователя и технического отдела по обеспечению информационного продукта.

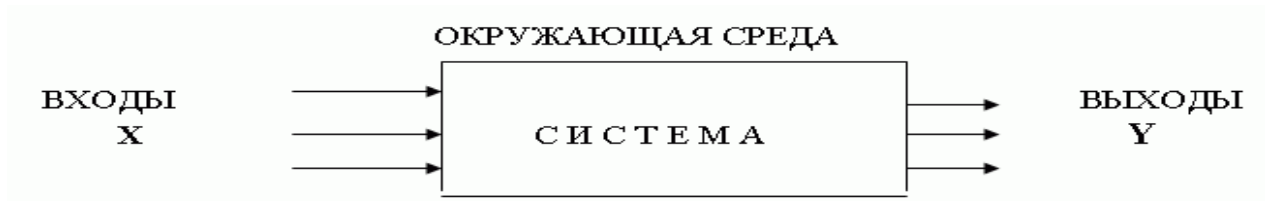


Рисунок 5.11 – Модель «черный ящик»

Однако стоит отметить, что информационная система на базе 1С имеет и ряд других преимуществ. Например, как было сказано ранее, 1С:ERP работает на актуальной в 2021 версии платформы 8.3. На рисунке 5.12 представлен интерфейс программы 1С:Бухгалтерия, который применялся 28 лет назад

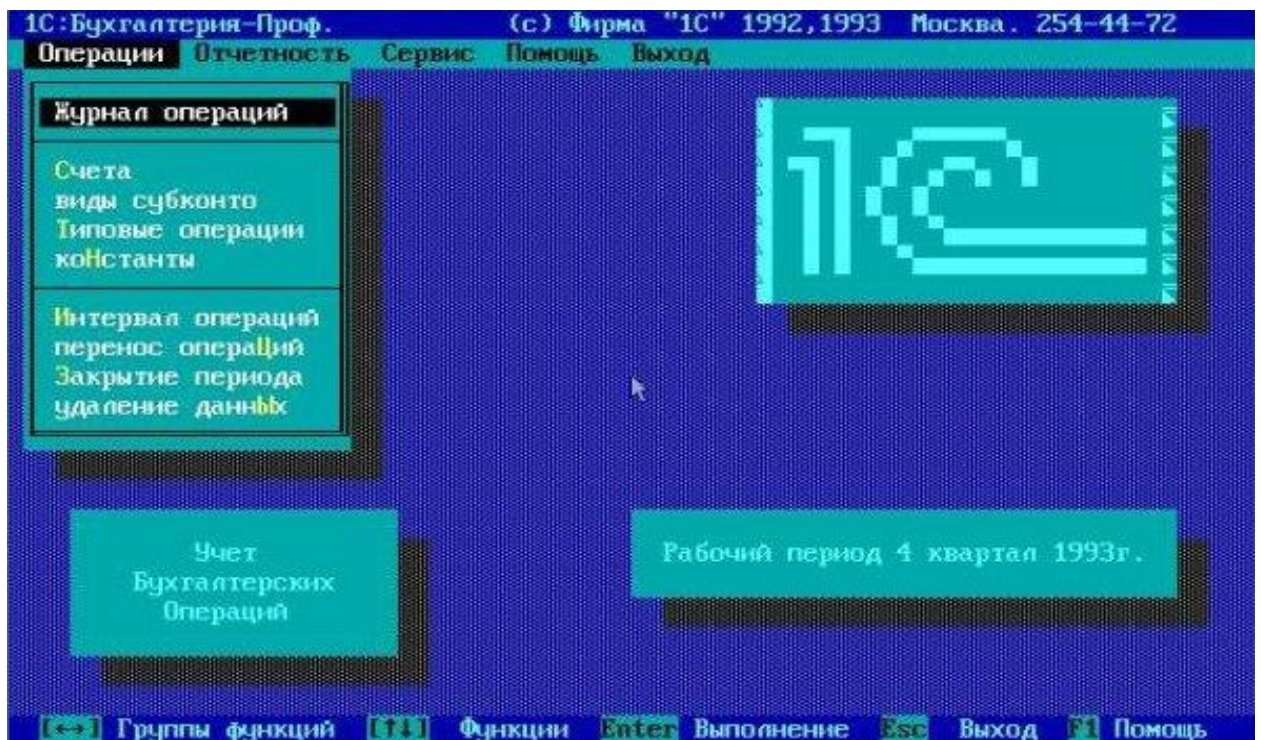


Рисунок 5.12 – Интерфейс 1С:Бухгалтерия в 1993 году

Современный интерфейс максимально адаптирован и интуитивно понятен пользователю информационной системы (рис. 5.13).

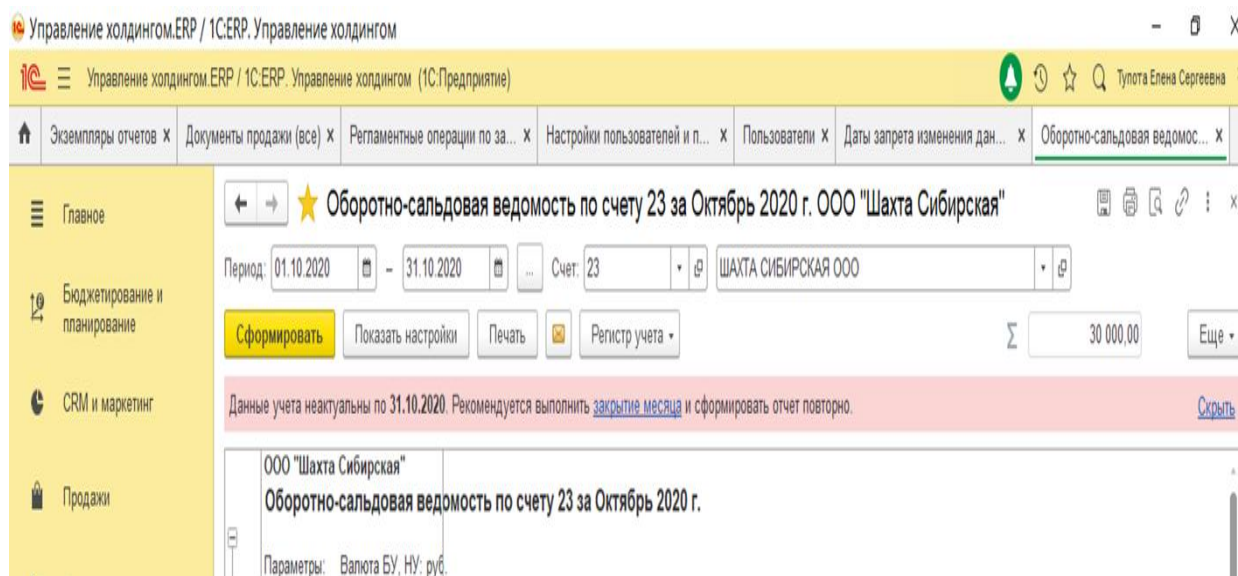


Рисунок 5.13 – Интерфейс 1С:ERP в 2021 году

Однако стоит отметить, что преимущество использования платформы на базе 8.3 заключается не только в интуитивно понятном интерфейсе пользователя, но и в возможности работы с самой конфигурацией без ее изменения. Например, у пользователей появилась возможность самолично настраивать внешний вид отчетов и программ. В более ранних версиях этого сделать было невозможно без изменения конфигурации, тем самым снимая ее с поддержки.

Одной из важных особенностей для работы финансовой службы является прямой обмен из программы с клиент-банком без использования стороннего программного обеспечения. Также пользователю стала возможность загружать табличные части в документы из стороннего файла с расширением. excel без использования сторонних доработок.

Однако стоит отметить общую, переходящую проблему из релиза в релиз – отсутствие возможности включения полных прав только по разделу. На предприятиях, где администратор ответственный лишь за узкий блок задач и

разделов, зачастую хочется ограничить возможность его работы в других разделах информационной системы.

В практике контроллинга организаций АПК целесообразно применять систему 1С:ERP «Управление предприятием», присутствующую на рынке с 2014 г. Данная автоматизированная система разработана как для использования на производственных предприятиях, так и для организаций, осуществляющих свою деятельность в непромышленной сфере – в торговле и в секторе услуг.

Данный информационный продукт может позволить предприятиям агропромышленного комплекса автоматизировать основные бизнес-процессы, контролировать ключевые показатели деятельности, организовать взаимодействие служб и подразделений, координировать деятельность производственных подразделений, оценивать эффективность деятельности предприятия, отдельных подразделений и персонала.

Достоинством системы 1С:ERP является то, что в его разработке учитывался опыт передовых современных практик автоматизации крупного и среднего бизнеса, а его создание осуществлялось при участии представителей крупных промышленных предприятий.

Благодаря экспертному подходу к разработке и поэтапному тестированию система 1С:ERP получила те функциональные возможности, которые в настоящее время являются наиболее востребованными в крупных предприятиях с различными направлениями деятельности, в том числе в технически сложных производствах. Система поддерживает работу на мобильных устройствах и рассылку отчетов на электронную почту, что актуально для руководителей.

В практике контроллинга организаций АПК 1С:ERP может быть использована для:

– отслеживания ключевых показателей эффективности работы предприятия на всех уровнях управления;

- организации согласованной работы служб предприятия при построении и исполнении планов продаж, производства и закупок;
- построения эффективной системы управления денежными средствами и разработки оптимальных способов достижения финансовых целей компании;
- повышения эффективности работы коммерческих и логистических служб, точности и оперативности получения информации;
- получения достоверных данных о деятельности предприятия, себестоимости и выручке в разрезе требуемых аналитик.

В системе предусмотрено много отчетов для разных категорий пользователей. Для составления отчетности в 1С:ERP применяются различные инструменты. Виды отчетности, предусмотренные в системе 1С:ERP:

- 1) регламентированная отчетность: бухгалтерская, налоговая и отчетность в государственные внебюджетные фонды;
- 2) специализированная отчетность для функциональных служб по соответствующим разделам учета: продажам, закупкам др. (оперативная отчетность). Такие отчеты строятся на основании оперативных данных, т. е. на основании данных введенных документов и аналитических регистров оперативного учета;
- 3) бюджетная отчетность. Эти отчеты строятся конструкторами бюджетной отчетности на основании фактических и плановых данных;
- 4) отчетность по формам международного финансового учета.

В 1С:ERP предусмотрена двухуровневая система регистрации хозяйственных операций: первоначально все операции отражаются в оперативном контуре, который охватывает все активы и пассивы предприятия. Это позволяет увидеть все остатки по взаиморасчетам, складам, денежным средствам и т. д. Затем, после формирования информации в оперативном контуре, необходимо сформировать финансовую оценку оперативного контура для управленческого, регламентированного и международного учета.

Отражение документов оперативного учета в регламентированном учете происходит в два шага:

- заполнение аналитики отражения при формировании проводки – определяется правилами отражения документов в регламентированном учете;
- расчет стоимостной оценки хозяйственной операции (табл. 5.14).



Рисунок 5.14 – Отражение документов в регламентированном учете

В общем случае шаги отражения документов в регламентированном учете выполняются одновременно. При отражении в регламентированном учете операций, стоимостная оценка которых не может быть окончательно определена до формирования итогов расчетов за месяц (результат расчета себестоимости, формирование первоначальной стоимости объектов основных средств и пр.), заполнение сумм проводок выполняется в рамках регламентной операции «Отражение документов в регламентированном учете» процедуры закрытия месяца. Получение корректных проводок по всем операциям оперативного учета гарантируется только в случае их формирования в рамках процедуры закрытия месяца. До выполнения регламентных

процедур по закрытию месяца отражение операций в регламентированном учете носит предварительный характер.

В 1С:ERP для каждого уровня свои инструменты и предусмотрена отдельная отчетность, что может быть эффективно использовано в системе контроллинга организаций АПК.

Для функциональных служб удобно использовать оперативные отчеты по соответствующим разделам учета (производственному, складскому и т. п.). Для финансовых служб удобно использовать конструкторы отчетности, т. к. финансовые отчеты на предприятии уникальны. При помощи конструктора отчетности можно строить любые нестандартные необходимые отчеты для финансового отдела.

Для управленческого персонала требуется несложная отчетность, которая позволит быстро оценить состояние бизнеса и принять управленческое решение. Для этого в системе существует инструмент, который подходит, чтобы оценить показатели бизнеса с одного взгляда и понять, как далеко отклонились от достижения цели.

Одной из ключевых задач 1С:ERP является ее использование в качестве инструмента для стратегического управления предприятием, позволяющего сформировать представление о результатах деятельности предприятия. В качестве такого инструмента в 1С:ERP предусмотрен «Монитор целевых показателей», который отражает данные о текущем состоянии и динамике этих целевых показателей средствами графического представления. Данный инструмент может быть эффективно применен в системе контроллинга организаций АПК. Доступность показателей настраивается под каждого пользователя отдельно и может использоваться как инструмент мотивации сотрудников. Результаты можно выводить на экран в офисе и сотрудники будут видеть текущее состояние. «Монитор целевых показателей» позволяет своевременно выявлять проблемные участки на любом этапе управления предприятием и

оперативно реагировать на ситуацию, а также анализировать ключевые процессы предприятия.

Встроенная модель показателей охватывает все разделы управленческого учета. Однако состав показателей при необходимости настраивается и может быть уточнен в соответствии с требованиями системы контроллинга организации АПК.

Пользователи могут сами выбирать показатели, которые наиболее важны для решения их задач и нуждаются в постоянном контроле. Можно поставить цель и оценивать достижение этой цели, видеть целевой тренд (максимум, минимум или удержание в нужных пределах).

«Монитор целевых показателей» позволяет анализировать различные периоды: ежедневные, еженедельные и т. д. В ходе регулярных совещаний удобно видеть те показатели, которые можно изменить в течении дня и принять оперативное решение. Проанализировать можно каждый показатель заранее.

Оперативная отчетность для функциональных служб представлена отчетами по закупкам, продажам, производству и другими видами отчетов по разделам учета. Панель отчетов настраивается под каждого пользователя. Для удобства использования отчетов предусмотрен поиск по ключевому слову. В системе контроллинга организации АПК это позволяет реализовать методологические принципы согласованности, своевременности и комплексности контроллинга.

Панель отчетов позволяет осуществить гибкую настройку показателей, предусмотренных для использования пользователем в повседневной работе и скрыть те отчеты, которыми он не пользуется. Отчеты возможно настроить с разным уровнем детализации отображения данных и поделиться с другими пользователями, предоставив к ним доступ. При использовании в системе контроллинга организаций АПК эти возможности позволяют улучшить контроль за основными бизнес-показателями, снизить оперативную загрузку ру-

ководителя и значительно улучшить исполнительскую дисциплину и вести контроль организации в режиме реального времени.

Для построения отчетности для различных финансовых служб предусмотрен ряд стандартных отчетов. Однако на практике часто требуются уникальные отчеты.

В случаях расхождений между МСФО и РСБУ по операциям, фиксируемым документами оперативного учета, в финансовом учете отражаются проводки параллельно учету по принципам РСБУ и МСФО при помощи настроенных шаблонов. При этом отсутствует необходимость двойного ввода информации. В случае отсутствия общих документов оперативного учета создаются самостоятельные документы параллельные учету по МСФО. Существует возможность формирования показателей отчетности по МСФО трансформацией из проводок, сделанных по принципам РСБУ.

Типовое решение «1С-ERP. Управление холдингом» поддерживает две модели учета по МСФО:

- транзакционную;
- трансформационную.

Модель учета определяется для каждой организационной единицы.

Обе модели учета предусматривают заполнение документов «Экземпляр отчета». Структура данных документа определяется в справочнике «Виды отчетов» и связанных справочниках.

Возможности, рассмотренные в настоящей главе, преимущественно доступны в разделах прикладного решения Инструменты МСФО и Учет по МСФО.

Для обеих моделей – транзакционной и трансформационной – используется трансляция финансовой информации, отнесенной к плану счетов РСБУ, в финансовую информацию, отнесенную к плану счетов МСФО. Но имеются отличия в процессах подготовки отчетности по МСФО с помощью трансформационной и транзакционной модели.



План счетов МСФО является редактируемым. Пользователь может создавать новые счета плана счетов МСФО, добавлять на них аналитику, изменять признаки учета, категорию счета и т. п.

Процесс подготовки отчетности по МСФО с использованием трансформационной модели в прикладном решении имеет свои особенности и отличается от ее подготовки с помощью транзакционной модели. Обе модели учета обеспечивают возможность выполнения автоматизированных трансформационных корректировок в результате параллельного учета отдельных операций. Для обеих моделей предусмотрен механизм закрытия периода, независимый от РСБУ. В то же время технология ведения параллельного учета и закрытия периода отличается при трансформационной и транзакционной модели учета.

Особенностью закрытия периода в трансформационной модели учета является необходимость запуска регламентной операции по повтору корректировок прошлых периодов в каждом отчетном периоде. Эта операция переносит ручные и автоматические поправки, сделанные в экземплярах отчетов прошлых периодов, в текущий период.

Параллельный учет в трансформационной и транзакционной модели отличается способом ввода данных. В трансформационной модели изначально в МСФО переносятся все хозяйственные операции. Затем в момент проведения документов параллельного учета сторнируются те операции, по которым предусмотрен параллельный учет.

В транзакционной модели операции, по которым предусмотрен параллельный учет, в МСФО не транслируются вовсе. При помощи настройки отборов и фильтров при трансляции эти операции исключаются. Таким образом, в момент проведения документов параллельного учета соответствующие операции не сторнируются.

Кроме того, в трансформационной и транзакционной модели разные способы заполнения документов параллельного учета исходной информации.

ей. В трансформационной модели исходной информацией являются формы сбора данных Excel – исходная информация для документов параллельного учета импортируется из этих форм. В транзакционной модели исходная информация для документов параллельного учета может быть импортирована из учетной системы, а впоследствии скорректирована пользователем.

Порядок действий при подготовке отчетности в прикладном решении при использовании транзакционной модели тот же, что и при трансформационной, но имеет свои особенности.

При транзакционной модели не создаются экземпляры отчетов для синтетической, аналитической ОСВ по НСБУ и МСФО, поскольку трансляция исходных данных происходит непосредственно из учетной системы.

В случае транзакционной модели учета проводки регистра бухгалтерии НСБУ транслируются в проводки регистра бухгалтерии МСФО.

Настройка трансляции также производится в справочнике «Шаблоны трансляции». В нем определяются:

- направление трансляции «регистр бухгалтерии – регистр бухгалтерии»;
- соответствие ресурсов регистров;
- соответствие счетов планов счетов с указанием сложных отборов.

В данной модели происходит трансляция транзакций, а не остатков и оборотов как в трансформационной модели. Поэтому нет необходимости трансляции всех исходных данных из НСБУ (рис. 5.15).

В прикладном решении предусмотрены следующие настройки консолидационных процедур:

- настройки на уровне информационной базы;
- настройки на уровне организационной единицы;
- настройка регламента подготовки отчетности;
- настройки счетов учета для консолидации долей в ассоциированных компаниях и совместных предприятиях.

← → ☆ Оборотно-сальдовая ведомость (МСФО)

Период: 01.05.2019 – 31.05.2019 Организация

Сформировать Печать... Еще -

Счет, Наименование	Начальный Остаток		Обороты		Конечный Остаток
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
000. Вспомогательный		0,46			
1.11.01.01. Основные средства: первоначальная стоимость	266 072 919,19		47 946 471,39	3 149 549,63	310 869 840,91
1.11.02.02. Основные средства: амортизация		25 793 439,19	93 444,86	4 489 907,55	
1.11.04.10. Нематериальные активы (РБП): первоначальная стоимость	102 958 564,79				102 958 564,79
1.11.05.11. Нематериальные активы (РБП): амортизация		157 870,93		49 345,30	
1.11.08.05. Вложения в основные средства	1 097 959 459,54		240 545 818,12	88 823 543,43	1 249 681 730,03
1.11.97.06. Расходы будущих периодов	2 930 361,25		246 100,00	166 849,26	3 009 612,24
1.13.09.01. Отложенные налоговые активы	124 851 394,42		4 797 052,78	146 062,61	129 502 389,03
1.15.58.02. Инвестиции в дочерние предприятия	768 455 542,86				768 455 542,86
2.21.10.05. Сырье и материалы	220 299 507,70		450 497 832,35	217 259 419,01	453 537 920,44
2.21.14.06. Резерв обесценению запасов		15 013 526,99			
2.21.20.01. Основное производство	11 234 181,47		99 004 003,46	95 474 865,34	14 763 319,59
2.21.23.02. Вспомогательное производство	2 714 541,23		12 269 848,97	11 080 331,51	3 904 058,69
2.21.43.07. Прочая готовая продукция	19 958,70		143 477,90		163 430,20
2.22.58.04. Краткосрочные займы выданные ВГО - Основной долг	236 573 911,91		160 000 000,00		396 573 911,91
2.22.76.05. Краткосрочные займы выданные ВГО - Проценты	3 413 026,78		1 956 779,45	553 381,85	4 816 427,38
2.24.19.13. НДС к возмещению по приобретенным товарам, работам услугам	206 884,84		70 320 681,00	69 557 490,24	970 073,60
2.24.60.09. Авансы выданные	155 455 596,86		123 571 849,10	82 427 831,78	196 599 616,08
2.24.60.10. Авансы выданные (вал)	6 140 429,30			1 868 316,30	4 272 113,00
2.24.60.12. Авансы выданные РБП	920 834,31				920 834,31
2.24.62.01. Торговая дебиторская задолженность	587 985,01		226 008,10	53 069,27	760 923,84
2.24.62.03. Торговая дебиторская задолженность ВГО	37 953 837,08		22 200 000,00	14 500 000,00	45 653 837,08
2.24.63.12. Резерв обесценения авансов выданных		17 442 697,22			
2.24.68.16. Переплата и предоплата по налогу на прибыль			5 015 143,18	5 025 906,18	-10 763,00
2.24.75.20. Задолженность учредителей	50 231 837,40				50 231 837,40
2.24.76.05. Прочая дебиторская задолженность	13 144 491,27		1 345 031,57	1 415 052,19	13 074 470,65
2.25.50.01. Денежные средства в кассе	427,76		15 860,00	15 860,00	42,76
2.25.50.09. Денежные эквиваленты			10 000,00	10 000,00	
2.25.51.02. Денежные средства на банковских счетах в рублях	233 354 710,00		584 489 882,16	673 614 476,53	144 230 111,63
2.25.57.07. Денежные средства в пути			103 238 938,04	103 238 938,04	
4.41.67.01. Долгосрочные кредиты и займы полученные		553 179 920,07	500 000,00	3 899 257,92	
4.41.67.02. Долгосрочные кредиты и займы полученные - проценты		20 041,12	22 690,74	2 649,62	
4.41.67.03. Долгосрочные кредиты и займы полученные - ВГО		1 041 573 911,91		460 000 000,00	
4.41.67.04. Долгосрочные кредиты и займы полученные - проценты ВГО		3 412 991,64	553 381,85	1 956 779,45	
4.41.77.09. Отложенное налоговое обязательство		10 003 263,79	22 278,19	429 123,37	
5.51.60.01. Торговая кредиторская задолженность		314 298 102,29	267 315 895,19	408 567 651,07	
5.51.60.03. Торговая кредиторская задолженность (вал)			1 875 430,30	4 176 378,20	
5.51.60.04. Торговая и прочая кредиторская задолженность - ВГО		38 385 674,48	14 500 000,00	22 200 000,00	

Рисунок 5.15 – ОСВ МСФО

При необходимости бухгалтер (или специалист службы контроллинга) может редактировать полученные по шаблону проводки, а также некоторые шаблоны проводок могут быть изначально настроены с включением требования ручного уточнения проводок при отражении документов в международном учете.

1С:ERP предоставляет разные возможности для разных уровней управления предприятием агропромышленного комплекса. Отчеты можно найти и на функциональном уровне, и для финансовой службы, а для руководителя есть удобный визуальный инструмент для мониторинга показателей. Применение этих функций в использовании отчетности в системе контроллинга дают возможность улучшить бизнес-показатели, снизить оперативную нагрузку руководителя и значительно улучшить исполнительскую дисциплину и вести контроль организации в режиме реального времени.

Одним из важнейших элементов системы контроллинга предприятия агропромышленного комплекса является планирование его деятельности. Для того чтобы высшее руководство предприятия имело возможность принимать взвешенные решения по управлению, необходимо располагать плановыми и прогнозными данными.

Планирование – одно из важнейших условий организации эффективной работы организации АПК, результативный способ снижения издержек. Планирование – это еще и средство координации деятельности подразделений предприятия. Можно выделить разные уровни планирования и на каждом уровне используются отдельные инструменты прикладного решения 1С:ERP (табл. 5.5).

Таблица 5.5 – Классификация подсистем 1С:ERP по уровню планирования [392]

Уровень планирования	Характеристика
Стратегия предприятия	Разрабатывается вне системы
Стратегическое планирование	Подсистема «Бюджетирование» – сводные бюджеты без детализации
Среднесрочное	Подсистема «Бюджетирование» – сводные бюджеты без детализации
Краткосрочное	Подсистема «Бюджетирование». Мониторинг целевых показателей
Оперативное	Мониторинг целевых показателей. Документы планов (план продаж по категориям, план продаж по номенклатуре, план закупок, план производства, план сборки-разборки)
Операционное	Документы заказов на отгрузку (заказ клиента, заказ на производство, заказ поставщику, заказ на перемещение, заказ на ремонт)

При планировании финансовых решений на уровне стратегических целей предприятия целесообразно использовать подсистему «Бюджетирование». Также важно для достижения стратегических целей предприятия в рам-

ках задач системы контроллинга планирование запасов предприятия (товарное планирование), для осуществления которого целесообразно использовать подсистему «Планирование».

Между данными подсистемами поддерживается связь внутри информационной системы 1С:ERP. Например, данные товарного планирования (планы закупок, продаж, производства) могут выступать источником данных для формирования бюджета. И наоборот, можно отталкиваться от бюджетирования, т. е. сформировать стратегический финансовый план в денежном выражении и на основе такого плана в подсистеме «Планирование» формировать дальнейшие планы.

Для организаций АПК подсистема «Бюджетирование» способна предоставить следующие преимущества:

- оперативное представление отчетных данных;
- однократный ввод информации в систему;
- надежная защита данных от потери и несанкционированного доступа;
- широкие возможности финансового моделирования – планирование с учетом различных внешних и внутренних факторов;
- гибкие отчеты в режиме онлайн.

Показатели, сформированные в системе «Бюджетирование», могут быть использованы как входные данные для подсистемы «Мониторинг целевых показателей», где могут быть представлены графически для облегчения контроля результатов и оперативного принятия управленческих решений.

Система целевых показателей – приборная панель управления для менеджеров предприятия всех уровней.

Использование системы целевых показателей системы 1С:ERP позволяет в практике контроллинга организаций АПК:

- своевременно выявлять проблемные участки на любом этапе управления предприятием;
- контролировать выполнение поставленных целей;

- анализировать эффективность ключевых процессов предприятия с помощью показателей;
- анализировать структуры целей;
- оценивать текущее состояние бизнеса;
- принимать на уровне высшего руководства организации оптимальные управленческие решения по ключевым процессам на основании данных по целевым показателям предприятия.

Подсистема планирования позволяет планировать запасы на различные календарные сроки. Назначением данной подсистемы программного комплекса 1С:ERP в системе контроллинга организаций АПК может являться формирование сбалансированных планов для достижения стратегических целей деятельности организации.

Например, можно спланировать продажи по категориям, затем разбить продажи по номенклатуре. Далее, ориентируясь на план продаж, сформировать план производства, а затем и план закупок. По плану закупок сформировать заказы поставщику, на основании плана на производство – план заказа материалов и план на сборку (разборку) продукции. Далее отражать закупочную или производственную деятельность.

Подсистему планирования 1С:ERP можно использовать в системе контроллинга организации АПК вместе с подсистемой обеспечения потребностей, которая позволяет специалисту службы контроллинга собрать из других подсистем данные о потребностях в запасах. На основе собранных данных и определенных правил дать рекомендации о том, как эти потребности обеспечить, т. е. что и в каком количестве необходимо произвести, закупить, или доставить со складов.

Чтобы сформировать любой из перечисленных планов – план закупок, продаж, производства, сборки-разборки или план остатков – в системе должна быть заполнена справочная информация и включенные функциональные опции.

Для настройки планирования потребуются сценарии, виды планов и источники данных для планирования. Сценарий планирования и вид плана – минимум, который должен быть заполнен, чтобы создать документ планирования. Сценарий планирования определяет периодичность планирования, в разделе «Вид плана» указывается детализация.

При формировании документа планирования в разделе «Бюджетирование» настраиваются справочники во вкладке «Настройки и справочники по бюджетированию и планированию». В первую очередь осуществляется настройка сценариев планирования.

В сценарии необходимо указать:

- периодичность: день, месяц, квартал, полугодие или год;
- способ планирования закупок и продаж: только по количеству или по количеству и сумме (для плана закупок и продаж);
- необходимость отражения этого вида планирования в подсистеме бюджетирования, т. е. выступают ли данные товарного планирования для формирования бюджета.

При помощи сценариев планирования в подсистеме обеспечивается многовариантное планирование, т. е. разные сценарии могут отражать разные стратегии и соответствовать разным путям развития предприятия.

После создания сценария следует создать «Вид плана». При одном сценарии может существовать несколько видов плана. В разделе «Вид плана» указывается сценарий, к которому привязан вид плана и цель его использования: для продаж, закупок или остатков. Также должен быть отмечен вариант заполнения – вручную, простой вариант заполнения («по формуле») или расширенный («по источникам»).

Простой вариант предназначен для использования «тянущей» схемы планирования, когда целевым является «план продаж», а остальные планы обеспечивают его исполнение.

Для расширенного варианта необходимо указать источники данных и схему взаимодействия по заполнению. Для этого варианта потребуется заполнить справочник по источникам данных, определить которые необходимо самостоятельно. В этом случае возможности планирования увеличиваются. Вариант выбирается в зависимости от задачи, которая стоит перед конкретным пользователем.

В разделе «Вид плана» указывается, какой это будет план – замещающий или суммирующий. Замещающий план замещает предыдущий и его можно использовать для «скользящего» планирования. «Суммирующий план» суммирует его с предыдущим планом. Также в этом разделе следует уточнить количество периодов планирования и степень детализации. По умолчанию все планы строятся с детализацией до номенклатуры и характеристики, но существует возможность указать дополнительную детализацию, в зависимости от того, какой выбран вариант плана – простой или расширенный. В первом случае нет необходимости предварительно заполнять дополнительную информацию, поскольку существует возможность использования заложенными в систему операндами. Это упрощает работу, но и ставит некоторые ограничения.

При расширенном варианте появляется возможность формировать объединённые планы по клиентам или по каждому клиенту отдельно (при этом по каждому клиенту нужно будет сформировать план продаж). При расширенном варианте необходимо использовать дополнительные источники данных, например, статистику продаж прошлых периодов. Поэтому необходимо заполнить справочник «Источники планирования». Далее необходимо выбрать схему компоновки данных (из какого отчета следует получать данные) и за какой период, за который их следует брать.

В расширенном варианте появляется возможность формирования объединённых планов по клиентам и соглашению, т. е. в документе планирование, например, в плане продаж будет необходимо составить разбивку по ка-



ждому клиенту. Источником заполнения при расширенном варианте заполнения могут быть те, которые определены в справочнике «Источники данных планирования»:

В разделе «Вид плана» можно выбрать правило заполнения плана «по умолчанию» для того, чтобы каждый следующий документ планирования составлялся согласно настроенному правилу.

При формировании плана продаж необходимо указать сценарий, вид плана и заполнить табличную часть вручную или воспользоваться формой подбора товаров, которую можно загрузить из внешнего файла или заполнить по ранее созданному правилу.

В созданном правиле для заполнения следует указать источники заполнения. Можно использовать несколько источников данных, знаки сложения, вычитания, можно группировать эти источники, выбрать минимальное или максимальное значение и т. д. В качестве источника, например, можно использовать статистику продаж за прошедший аналогичный период. Результат можно изменить на какой-то процент (уменьшить, увеличить), можно изменить количество или провести другие исправления.

В документах планирования используется статус. Статус устанавливается пользователем вручную. Когда план продаж подготовлен и прошел этап внутрифирменного согласования и утверждения, то он получает статус «утвержден». Имея документы плана продаж, можно сформировать отчет «сбалансированность планов» и увидеть обеспеченность этих планов.

В практике контроллинга организаций АПК важную роль играет бюджетирование. В системе 1С:ERP модель бюджетирования определяет сквозные обязательные аналитики – подразделения или организации. Они могут применяться как отдельно (только организации или только подразделения), так и вместе. Обязательные аналитики должны быть заполнены.

Модель бюджетирования определяет также состав шагов бюджетного процесса. Если существенно меняется бюджетный процесс, например, при

реорганизации предприятия, то можно перейти к новой модели и ввести новый бюджетный процесс. Модель бюджетирования определяет также правила установки лимитов по заявкам на расход денежных средств.

Изменять модель бюджетирования в системе 1С:ERP можно с произвольной даты (изменяя аналитику в модели бюджетирования). При переходе к новой модели бюджетирования все предыдущие данные сохраняются.

Все бюджеты вводятся в систему в рамках модели бюджетирования. При переходе к новой модели бюджетирования необходимо разрабатывать новые бюджетные формы. Бюджетные формы состоят из статей бюджетов, показателей бюджетов и формул.

Рассматривая связь подсистемы бюджетирования с другими подсистемами программы 1С:ERP, необходимо отметить, что система бюджетирования может использовать данные проводок из документов, которые меняют данные регламентированного учета, статьи управленческого баланса и регистры управленческого учета и используются далее для данных учета по международным стандартам.

Фактические данные в подсистеме бюджетирования получаются из других подсистем одновременно с их вводом. Таким образом отсутствует необходимость дополнительного ввода данных и создания дополнительных регистров, т. к. данные уже хранятся в специальных оборотных регистрах управленческого учета. Оперативные планы отражаются в регистре учета оборотов по бюджетам.

Основу бюджета составляют статьи бюджета, которые могут иметь до шести аналитик. Аналитика нужна для детализации значения. Например, поступление оплаты можно детализировать до контрагентов.

В статьи бюджета рекомендуется объединять строки бюджета, обладающие одинаковыми аналитическими признаками и одинаковой экономической сутью. Фактические значения по статье бюджета могут определяться на основании нескольких правил, например, поступления по счетам 62 «Расчеты

с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами».

Структура бюджета с точки зрения ввода данных и их анализа определяется видом бюджета. Конструирование структуры бюджета выполняется простым перетаскиванием элементов отчета. В левой части находятся доступные элементы отчета, в правой – выбранные (рис. 5.16).



Рисунок 5.16 – Общее меню бюджетов

Ввод плановых данных всегда осуществляется по статьям бюджета. Ввод данных в «Экземпляр бюджета» можно делать по всем периодам. Вид бюджета определяет структуру и внешний вид бюджета. Вид бюджета используется в «Экземпляре бюджета» и в «Бюджетном отчете».

«Экземпляр бюджета» служит для отражения данных планирования конкретного периода, а «Бюджетный отчет» позволяет проанализировать данные планирования или получить анализ план-факт.

На основании настроенной структуры вида бюджета «Экземпляр бюджета» формирует табличную форму, в которую вводятся данные. В табличной форме есть итоговые строки, которые отображаются при вводе. Для анализа план – факт необходимо разработать специальный вид бюджета, который включает специальный вид измерения – сценарий.

Фактические данные отражаются по этому специальному сценарию и при анализе можно видеть фактические данные по сценарию и отклонения показателей от плановых.

В колонках соответствующей формы можно добавлять неограниченное количество сценариев и сравнивать их между собой в различных комбинациях. Например, сравнивать плановые сценарии (оптимистичные и пессимистичные) и плановые с фактическими данными.

Для ввода бюджета служит документ «Экземпляр бюджета». Данные планирования вводятся по статьям бюджетирования, структура бюджета для ввода настраивается пользователем, используя гибкие возможности настройки.

На примере поиска кассовых разрывов, являющегося важной процедурой в системе контроллинга организаций АПК, можно рассмотреть решение задачи планирования показателей остатков. Начальное значение показателя всегда определяется по данным информационной базы, конечное значение показателя всегда рассчитывается на основании связанных статей бюджета.

На практике бюджеты составляются заранее и остатки на начало периода действия бюджета должны быть скорректированы. Для этого можно использовать механизм настройки границ фактических данных. Тогда остаток на начало периода планирования может быть получен как сумма остатков на выбранную дату и плановых оборотов до начала периода планирования.

Специальный интерфейс позволяет указать, от какой даты необходимо считать остатки (от границы фактических данных). Таким образом, если при заполнении «Экземпляра бюджета» какой-то остаток становится отрицательным, то это можно наблюдать в реальном времени, что позволяет своевременно выявить кассовый разрыв.

Для ввода плановых данных бюджетирования составлять виды бюджетов необходимо всегда. Для анализа план-факт допустимо использовать встроенные ведомости для анализа «сценарий – факт».

Для сопоставления плановых и фактических данных по статьям бюджета можно использовать оборотную ведомость по статьям бюджетов. Для анализа остатков по показателям бюджетов можно использовать оборотно-сальдовую ведомость по показателям бюджетов.

Для планирования остатков используются «Показатели бюджета». Остатки и обороты по показателям бюджета формируются по статьям бюджета. Если бюджет составляется за некоторый период до начала планируемого периода, то необходимо применять механизм «Границы фактических данных». План-фактный анализ выполняется с помощью специально настроенного вида бюджета или с помощью отчетов.

Прогнозный баланс, применяемый в системе контроллинга организаций АПК, также является видом бюджета. В нем указываются необходимые показатели и их группировка. Подсистема «Бюджетирование» позволяет строить бюджеты любой сложности с помощью механизма сложных таблиц.

Отчет по бюджету может быть построен в валюте регламентированного учета, управленческого учета или валюты сценариев бюджета. Валюта выбирается в бюджетном отчете. Если бюджет строится по разным сценариям в разных валютах, то сценарии сравниваются в валюте регламентированного и управленческого учета. Система 1С:ERP позволяет настроить удобное для пользователя определение валюты операции на основании аналитики.

В системе контроллинга организаций АПК важное место уделяется построению бюджетного процесса. В системе 1С:ERP бюджетный процесс – это циклически повторяемый набор шагов. Каждый шаг бюджетного процесса определяет выполняемое действие и настройки. В рамках шага выполняются следующие действия: ввод «Экземпляра бюджета», его утверждение, ввод документа оперативного плана, установка лимитов расхода денежных средств и проч.

Бюджетный процесс настраивается в виде последовательности шагов, выполняемых последовательно или параллельно. Для обзора настроенных шагов используется рабочее место «Управление бюджетным процессом».

На основании каждого из шагов бюджетного процесса система создает бюджетные задачи. Сам шаг определяет, какой бюджет будет утвержден на этом шаге и сколько это займет времени. Для обзора настроенных шагов используются рабочие места управления бюджетным процессом. С их помощью можно дать оценку текущего прогресса, осуществлять оперативный мониторинг выполнения конкретных задач и выявлять лиц, виновных в их неисполнении.

Планирование производства может осуществляться «снизу вверх» или «сверху вниз». При этом планирование «снизу вверх» предполагает подготовку бюджетов подчиненными и утверждения их руководством, т. е. готовятся частные бюджеты и утверждаются сводные показатели.

Планирование «сверху вниз» предполагает постановку целей руководством и уточнение данных сотрудниками. В программе предусмотрено ручное уточнение сотрудниками или автоматическое распределение по коэффициентам. Механизм распределения по коэффициентам предусматривает установку формулы в виде бюджета для распределения и ввода коэффициентов в качестве значения финансовых показателей (рис. 5.17).

Разработка бюджета на основе данных оперативного планирования позволяет создать единый процесс для всех участников, не выполнять дополни-

тельных операций, сопоставлять данные сводных бюджетов и оперативных планов. Это способствует реализации принципов согласованности, последовательности, системности и эффективности контроллинга организаций АПК.

Наименование	Ответственный	Длительность
⊖ Приказ о начале бюджетного процесса (Однократно, Параллель...		
✓ - Приказ о начале бюджетного процесса	Орлов Александр Владимирович	1 Рабочих дней
⊖ Установка нормативов бюджетирования (Однократно, Параллел...		
✓ - Установка темпов роста продаж	Орлов Александр Владимирович	1 Рабочих дней
✓ - Установка норматива оплаты труда (от продаж)	Орлов Александр Владимирович	1 Рабочих дней
✓ - Установка нормы расходов на продвижение и рекламу	Орлов Александр Владимирович	1 Рабочих дней
✓ - Установка нормы расходов на транспортировку товаров	Орлов Александр Владимирович	1 Рабочих дней
✓ - Установка ставки налога на прибыль	Орлов Александр Владимирович	1 Рабочих дней
✓ - Норматив страхового запаса товаров на складе	Орлов Александр Владимирович	1 Рабочих дней
✓ - Темп роста цен закупок (цепной)	Орлов Александр Владимирович	1 Рабочих дней
✓ - Темп роста цен продаж (цепной)	Орлов Александр Владимирович	1 Рабочих дней

Рисунок 5.17 – Бюджетный процесс в виде последовательности шагов в системе 1С:ERP [392]

Для настройки отражения достаточно сопоставить виды планов со статьями бюджетов и сценарии планирования и бюджетирования. Например, после подготовки планов продаж и закупок сводный план утверждается с помощью бюджета для оценки валовой прибыли. При подготовке плана следует указать, что целью является ввод плана, а в ходе процедуры утверждения следует указать вид бюджета для анализа данных по продажам и закупкам по видам номенклатуры.

При выводе справочного производного показателя «валовая прибыль» можно наблюдать отклонения от плана. При поступлении задачи на ввод можно перейти по ссылке и сразу создать документ планирования. При поступлении задачи на утверждение можно увидеть планы, которые пришли на утверждение (оперативные планы), а также бюджет, который покажет данные оперативных планов.

Для настройки отражения оперативных планов достаточно настроить сценарии и виды планов. Подсистема «Бюджетирование» позволяет включать составление оперативных планов в бюджетный процесс. Данные оперативных планов можно использовать в бюджетах без дополнительного переноса данных вручную. Можно составлять бюджеты, содержащие комбинацию данных оперативного планирования и бюджетирования.

Технически распределение значений по аналитике и периодам также реализуется с помощью вида бюджета. Все распределения организуются с помощью «нефинансовых показателей». «Нефинансовый показатель» может быть детализирован до шести аналитик и может действовать бессрочно или в рамках периода.

Такой подход позволяет реализовать организацию многомерных профилей распределения. Например, это могут быть разные сезонные колебания по разным группам товаров, разные профили распределения по разным сценариям и др.

Задача распределения различных групп товаров с разными сезонными колебаниями по периодам, характерная для предприятий АПК и являющаяся важной в системе контроллинга, кажется сложной, но решается простым добавлением аналитики в профиль распределения. Тогда каждый результат по номенклатуре будет иметь свои коэффициенты.

Шкалы распределения реализованы с помощью нефинансовых показателей с аналитическими разрезами, что позволяет выполнять сложные распределения по нескольким измерениям. Профили распределения по периодам могут быть разными для аналитических разрезов и разных сценариев. Шкалы распределения могут действовать бессрочно с момента ввода или может потребоваться ввод шкалы на каждый период.

Связи статей в зависимости от потребностей можно реализовать через:



– механизмы показателей бюджетов: если при изменении статьи «зависимая» статья изменяется всегда, т. е. зависит напрямую и если ручные корректировки этой статьи не предусмотрены;

– формулы в «Виде бюджета» для ввода: если значение должно заполниться и может быть откорректировано в рамках одного документа или же связи статей, то определяются сложной формулой;

– механизм заполнения экземпляров бюджета: если за обороты по статьям отвечают разные люди, т. е. один человек вводит обороты по одной статье, то на основании этих оборотов формируются обороты по второй статье, но за них отвечает уже другой сотрудник, который может их корректировать.

Фактические данные можно загружать из других подсистем 1С:ERP или вводить вручную.

Таким образом, на примере среды 1С:ERP показана реализация информационно-методического обеспечения и аналитического инструментария структурной модели контроллинга. Внедрение структурной модели контроллинга позволяет снизить информационную энтропию и моделировать будущие события экономического субъекта исходя из цели развития (информации о возможном будущем). Контроллинг обеспечивает информацией, необходимой для оценки степени достижения соответствующих стратегических и оперативных целей через средовую и процессные подсистемы управленческого учета, анализа и внутреннего контроля. Это позволит повысить результативность принимаемых решений заинтересованных сторон в условиях неопределенности.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В ходе проведенного исследования получены следующие основные выводы.

**Предложена новая концепция контроллинга, основанная на теории институционализма, определяющая его как институт, деятельность которого ориентирована на подготовку полной, достоверной и детализированной информации для повышения обоснованности принимаемых оперативных и стратегических решений на основе генерируемых в системе контроллинга данных управленческого учета, бизнес-анализа, внутреннего контроля, включающая обоснование модели института контроллинга, предусматривающей выделение в его составе трех уровней – стратегического, функционального и оперативного контроллинга.**

Анализ генезиса теории контроллинга показал, что последние три десятилетия подходы к построению системы контроллинга формируются под влиянием концепции с ориентацией на оптимизацию интересов заинтересованных лиц и стратегической навигации. В соответствии с концепцией контроллинга, ориентированной на оптимизацию интересов заинтересованных лиц, происходит снижение издержек конфликта заинтересованных лиц (государства, владельцев, кредиторов, акционеров, персонала, конкурентов, социальных и экологических институтов, местного сообщества и т. д.), которые представлены внутрикорпоративными или внешними институтами, имеющими свои институциональные отношения, интересы, нормы и правила поведения. Считаем, что данная концепция основывается на положениях неинституциональной экономики и нацеливает корпоративные структуры на построение оптимальной системы финансовых и нефинансовых показателей, учитывающей интересы широкого круга заинтересованных лиц.

С позиций неинституционализма структура заинтересованных лиц представлена совокупностью связей между индивидами, которые относятся к различным социальным институтам, которая не зависит от экономического субъекта и представляет набор целей, ресурсов и процессов в объективной форме. Обоснова-

но, что появление новых целей, ресурсов, процессов связано с возникновением интереса индивида, что должно найти отражение в информационно-аналитической системе контроллинга экономических субъектов.

С позиции процессного подхода контроллинг представляет собой систему регулирования и контроля реализации бизнес-процессов экономического субъекта, установления критериев ключевых показателей результативности процессов, оценки эффективности их выполнения с целью их дальнейшего совершенствования в соответствии со стратегическими целями. С позиции функционального подхода контроллинг – это комплексная межфункциональная система, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационно-методического обеспечения.

На основе системного подхода сделан вывод о том, что контроллинг можно отнести к экономическим системам. Ограниченный в пространстве и неограниченный по времени существования контроллинг рассматривается как объектная система. В качестве характеристики контроллинга экономический субъект может быть представлен как совокупность необходимых для его существования и функционирования следующих компонентов: ресурсы и результаты системы, внутренняя среда, взаимодействие с окружающей средой. Доказано, что эффективность функционирования системы контроллинга определяется уровнем организационной зрелости, который характеризуется способами хранения, скоростью обработки и качеством формируемой информации в учетно-аналитической системе экономических субъектов.

Выделены концептуальная, институциональная и методологическая составляющие системы контроллинга.

Поскольку контроллинг является комплексной системой подготовки объективной и справедливой информации для принятия решений в области управленческого учета, анализа, внутреннего контроля, то концептуальная составляющая будет сводиться к формированию интегрированного мышления, направленного на поиск идеальной бизнес-модели экономического субъекта. В настоящее время в

отечественной и международной практике все больше проявляется сервисная функция контроллинга, так как контроллеры все чаще стали выступать в роли внутренних советников руководства по стратегическим целям и задачам деятельности экономического субъекта.

Опираясь на институциональную теорию, автором предложена модель института контроллинга, представляющая пространство связей по уровням управления в институциональной среде. Высший уровень управления – стратегический, которому соответствует стратегический контроллинг организации. На управленческие решения на данном уровне оказывают воздействие условия социально-экономической среды. Средним является институциональный уровень и соответствующий ему функциональный контроллинг организации. На принятие решений на этом уровне оказывают воздействие как решения, принятые на уровне стратегического контроллинга, так и на уровне контроллинга оперативного, соответствующего низшему, линейному уровню, на который, в свою очередь, оказывают воздействие конкретные условия информационного правового поля.

Уровни стратегического, функционального и оперативного контроллинга имеют жесткую систему рациональных связей и взаимно дополняют друг друга. Каждый бизнес-процесс можно представить как логически обоснованные потоки действий и операций в пределах структурных подразделений экономического субъекта выполняемых ими функций (институций), а сами корпорации в такой проекции – «это комбинации отдельных видов деятельности, выступающие в качестве источника получения конкурентного преимущества».

В методологической составляющей контроллер в процессе реализации сервисной функции регулирует совместную деятельность подсистем, результат которой составляет проект реального будущего, однако данный проект всегда носит вероятностный характер именно в силу процессов самоорганизации. Профессиональное суждение в контроллинге – это связующая категория, отражающая профессиональную форму мышления, состоящую из посылок, заключения и вывода,

по всем имеющимся объективным факторам, которые способны повлиять на принятие решения в условиях неопределенности.

Профессиональное суждение в рамках принятия конкретного решения должно обладать двумя свойствами:

- снижать информационную энтропию (исключать вариативность в ключевых показателях эффективности);
- представлять ценность для моделирования будущих событий экономического субъекта исходя из цели развития (информации о возможном будущем).

Обобщена методологическая составляющая оперативного и стратегического контроллинга по выделенным функциям планирования, учета и отчетности, анализа, контроля, консалтинга.

Исследование функций контроллинга показывает, что наиболее часто встречающиеся функции в научной литературе – это планирование, контроль и учетно-аналитическое обеспечение. Автором сделан вывод о том, что функции контроллинга следует рассматривать в контурах стратегического и оперативного контроллинга, так как каждый из этих типов контроллинга имеет свои цели, методы и инструменты для их достижения. Стратегический контроллинг ориентирован на создание стоимости и возможности достижения стратегических целей, а оперативный – на обеспечение устойчивости и результативности.

Научное осмысление составляющих контроллинга позволило раскрыть теоретический компонент институционализма в теории контроллинга и сформировать новую роль учетно-контрольных процессов в качестве необходимого источника изучения закономерностей в соответствии с приоритетами и вызовами инновационного развития экономики.

**Определены структурообразующие элементы контроллинга, включающие подсистемы установления целей, планирования, учета, анализа, мониторинга, контроля, регулирования, выявления проблемных областей и поддержки принятия решений, позволяющие координировать учетно-аналитические и контрольные процессы для повышения качества информа-**

## **ционного обеспечения управления факторами внешней и внутренней среды функционирования организации.**

Структурно предметную область контроллинга можно рассматривать как сложную систему, которая состоит из подсистем (сложных систем более низкого порядка), управляется и имеет цель своего существования. Поскольку контроллинг ориентирован, прежде всего, на поддержку процессов принятия решений, то он должен обеспечить адаптацию традиционной системы учета в экономическом субъекте к информационным потребностям должностных лиц, принимающих решения, т.е. в функции контроллинга входит участие в создании, обработке, проверке и представлении информационного продукта для удовлетворения потребностей заинтересованных сторон.

Контроллинг, в силу своей интегрированности, обеспечивает комплексное представление о деятельности экономического субъекта в различных временных горизонтах и комплексный подход к своевременному выявлению и решению возникающих проблем на протяжении жизненного цикла.

На основе системного и структурного подходов выделены отдельные элементы (подсистемы) контроллинга, содействующие и взаимодействующие друг с другом, каждая из которых решает учетные и аналитические задачи по формированию существенной, сопоставимой и полезной информации для заинтересованных сторон. Система контроллинга состоит из отдельных подсистем, содействующих и взаимодействующих друг с другом, каждая из которых привносит что-то конкретное в характеристики целого. К таким подсистемам относятся: учет, бизнес-анализ, стратегическое планирование, контроль, мониторинг.

Организационный механизм рассматриваем как составную часть системы контроллинга. Следование ему позволяет экономическому субъекту нарастить конкурентные преимущества, связанные с инновационным развитием, а также своевременно реагировать на изменяющиеся требования рынка, приспособливаться к внешним условиям путем определения возможных потребностей рынка и

оценки своих внутренних возможностей для соотношения их с выявленными требованиями в долгосрочном периоде.

Для систематизации установок и устойчивых взаимосвязей контроллинга дифференциация структурных элементов системы контроллинга позволила выделить методологические принципы и специфические требования к построению системы контроллинга.

**Модифицирован методологический подход к формированию структурной модели контроллинга хозяйствующих субъектов на основе системной парадигмы, позволивший идентифицировать контроллинг как экономическую систему объектного типа, замкнутую в рамках экономического субъекта и основанную на принципах непрерывности его деятельности, рационального использования ресурсов для формирования информационной базы принятия оперативных и стратегических решений; развить научные представления о субъектах, объектах и предметной области контроллинга.**

Использование методологии неoinституционализма к исследованию системы контроллинга позволяет обосновать методологический подход к построению структурной модели контроллинга как совокупности подсистем и их взаимосвязей в институциональной среде, что кардинально изменило представление о роли контроллинга с позиции неосистемности.

Введя характеристику неосистемности, контроллинг представлен как относительно обособленная экономическая система, которая, в свою очередь, является подсистемой в организационной структуре экономического субъекта. Представление контроллинга как объектной системы, ограниченной в пространстве ввиду наличия пространственных размеров и неограниченности функционирования во времени, способствует реализации допущения непрерывности деятельности экономического субъекта.

Внутреннее развитие институциональной системы контроллинга организаций в современных условиях должно быть направлено на повышение степени ис-

пользования новых знаний, снижение транзакционных издержек, создание новых деловых связей, преодоление внутренних и внешних барьеров и др.

В рамках настоящего исследования транзакционные издержки определяются как комплекс затрат на ресурсы, связанных с институциональным, организационным и информационным обеспечением процесса контроллинга, которые проявляются в институциональной среде при выработке, выполнении и контроле транзакций между подсистемами. Снижение транзакционных издержек в системе контроллинга не может считаться обоснованным, так как издержки, связанные с поиском информации, ведением переговоров и заключением контрактов, а также с различными измерениями, могут способствовать получению дополнительной прибыли. В свою очередь, сокращение удельных транзакционных издержек дает толчок качественному росту организационной зрелости, оперативности и возрастанию качества взаимодействий заинтересованных сторон.

В качестве субъектов контроллинга автором выделены собственники организации (акционеры и учредители), специалисты, функциональные и линейные менеджеры, а также рядовые сотрудники организации, предложена классификация субъектов контроллинга на внешних и внутренних. Автором предложена схема структуры процесса контроллинга, определяющая его предметную область как информационно-аналитическое сопровождение процесса управления экономическим субъектом и описывающая взаимодействие подсистем в системе контроллинга, таких как подсистемы целеполагания организации, планирования и прогнозирования, учета, анализа, мониторинга, регулирования, контроля, выявления проблемных вопросов и принятия управленческих решений для их устранения.

Дано описание цикла регулирования контроллинга как последовательности следующих этапов: целеполагание – идеальные и реальные цели; планирование – стратегическое и оперативное; сравнение сделанного и намеченного; анализ выявленных «узких мест» деятельности организации, ее экономического роста, анализ отклонений от плана; корректирующие мероприятия. Регулирование направлено на поддержание принятого решения.



**Сформирована модульная структура информационного обеспечения контроллинга на основе использования совокупности методов и принципов взаимодействия элементов управленческого учета как подсистемы контроллинга, обеспечивающей адаптацию традиционной системы учета в экономическом субъекте к информационным потребностям должностных лиц, принимающих решения, и других заинтересованных сторон; смещение восприятия фактов хозяйственной жизни с эндогенного уровня на экзогенный.**

В процессе управления организацией используется большой массив информации, который формируется, прежде всего, в виде учетных данных системы управленческого учета, базирующихся на финансовой и нефинансовой информации. В упрощенном виде информационная модель структуры системы обработки информации в системе контроллинга представляет собой систему взаимодействия между базами данных о внешних и внутренних процессах, имеющих отношение к деятельности организации, базами знаний о фактах и явлениях, не содержащихся непосредственно в данных о деятельности предприятия.

С позиции неинституционального подхода в системе контроллинга экономического субъекта должны быть учтены ключевые экзогенные факторы (политические, экономические, социальные, технологические), различное сочетание которых определяют разнообразие форм организации учета в экономических субъектах. В этой связи система управленческого учета представляет подсистему информационно-методического обеспечения и поддержки системы контроллинга. Поскольку контроллинг ориентирован прежде всего на поддержку процессов принятия решений в области управленческого учета, анализа и внутреннего контроля, системно образуя институциональную среду, он должен обеспечить адаптацию традиционной системы учета в экономическом субъекте к информационным потребностям должностных лиц, принимающих решения, и других заинтересованных сторон. В качестве информационного обеспечения контроллинга предлагаем использовать данные управленческого учета (оперативного, стратегического) и любой прочей (внутренней, внешней) информации. В процессе эволюции

различные формы практик учета институционализируются, становясь устойчивыми, и оказывают организующее и управляющее влияние на деятельность экономического субъекта, формируя сетевое информационное пространство, которое формирует новую структурную модель контроллинга.

Управленческий учёт в системе контроллинга формирует не только информационную систему, используя информацию от других подсистем учета, а в крупных экономических субъектах синтезирует качественно новую систему взаимосвязи учетного процесса и регулирования как важнейшего этапа управленческого цикла. Автором предложена информационная модель структуры упрощенной системы обработки информации в системе контроллинга, которая нацелена на потоковую последовательность операций.

Реализация интегрированного подхода в управленческом учете позволяет рассматривать учет как на уровне экономического субъекта в целом, так и отдельных функциональных и структурных подразделений в пределах системы контроллинга. Цель модульной системы управленческого учета заключается в создании информационного продукта для оказания поддержки руководству экономического субъекта в принятии экономически обоснованных управленческих решений. Формируемая в учете информация необходима для выполнения основных целей правленческого учета, образуя учетное поле как урегулированный комплекс информационных продуктов в пределах информационной системы.

Управленческий учет в экономическом субъекте разделяется на четыре достаточно существенные подсистемы (секторы), находящиеся в тесной взаимосвязи между собой: центр доходов, центр затрат, систему показателей деятельности, систему управленческих отчетов.

В условиях неопределенности экономической среды главным поставщиком информации в современном контроллинге является стратегический управленческий учет, где основное внимание уделяется информации, связанной с внешними по отношению к экономическому субъекту факторами, а также нефинансовой информации и информации из внутрифирменных источников о ходе реализации хо-

заявленных фактов хозяйственной жизни и состояния бизнес-процессов. Автором предложен интерфейс управленческого учета в виде взаимосвязи подсистем, внутри оптимальной структуры сегментов как совокупности средств, методов и регламентов взаимодействия, определяемых корпоративными учетными стандартами, как между подсистемами контроллинга, так и внутри каждой подсистемы.

Регламентировать управленческий учет позволяет учетная политика, установив границы реализации соответствующих бизнес-процессов и операций по центрам ответственности всех уровней управления, что позволяет решить проблемы функциональной организации бизнеса.

**Разработаны подходы к формированию учетной политики для целей управленческого учета, определяющей внутреннюю структуру организации учетной подсистемы контроллинга, цели, задачи, методологические принципы ее функционирования, регламентирующей взаимодействие системы управленческого учета с объектом управления для формирования информации и оценки факторов внешней и внутренней среды деятельности экономического субъекта, минимизации его информационно-управленческих рисков.**

Сформулировано авторское определение на основе существующих определений учетной политики для целей управленческого учета как комплекса учетно-аналитических методик отдельных процессов в детерминированном состоянии системы управленческого учета при обязательном мониторинге факторов внешней и внутренней среды, воздействующих на процесс ее разработки и реализации.

Основной целью учетной политики для целей управленческого учета в авторском представлении будет являться определение внутренней структуры организации и локальных стандартов (методологии и технологии) функционирования системы учета и определение такого ее взаимодействия с объектом управления, которое приводило бы к минимизации информационно-управленческих рисков экономического субъекта. Основными задачами учетной политики для целей управленческого учета являются раскрытие различных аспектов учета затрат, обеспечение адекватности избранных способов учета для получения информации

о бизнес-процессах, определение способов расчета показателей, на достижение которых мотивируются руководители подразделений, повышение качества и достоверности всех видов отчетности, согласование способов учета внутри одной учетной системы со способами смежных учетных систем.

При этом в качестве основных методологических принципов учетной политики для целей управленческого учета в системе контроллинга организации автор предлагается рассматривать принципы, установленные ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»: принципы имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а также требования полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности учетной политики.

Формирование учетной политики для целей управленческого учета должно быть основано на сочетании принципов (учетной политики, универсальных и частных), образующих полный и достаточно логичный набор для построения модели управленческого учета, удовлетворяющей требованиям соответствующей концепции контроллинга.

Концепция формирования учетной политики для целей управленческого учета, предусматривающая институциональные интересы пользователей информации в формальной и неофициальной иерархии, предполагает реализацию теоретико-методологических аспектов учетной политики и концептуальных решений на разных уровнях учетного процесса.

**Систематизированы инструменты стратегического и оперативного контроллинга в разрезе его функций (планирования, учета, анализа и контроля), что позволило выявить значение бизнес-анализа в системе контроллинга как одного из ключевых элементов его информационного и методического обеспечения; определены предмет и объекты бизнес-анализа, предложена схема его проведения, позволяющая взаимоувязать исходные данные, основные этапы и результаты бизнес-анализа.**

Структура контроллинга на основе неосистемности, предполагает усиление внимания к экзогенной основе системы, т.е. к учету факторов predeterminedности, заданности их значений, независимости от функционирования существующей системы.

Автором определен инструментарий контроллинга, представленный в трудах отечественных и зарубежных ученых, классифицированный на основе горизонта планирования, а также с учетом основных функциональных подсистем контроллинга с целью обеспечить руководству организаций возможность подбора необходимых инструментов контроллинга в зависимости от целей, стоящих перед организацией. Кроме того, автором приведена классификация инструментов контроллинга с учетом основных видов деятельности, характерных непосредственно для организаций. Определено, что в практике сельскохозяйственной отрасли важнейшими инструментами контроллинга являются системы и методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ и слуг).

Характеризуя системный и аналитический инструментарий, которым должна обладать система контроллинга предприятия, автор предлагает следующие рекомендации по его формированию и использованию для решения задач, направленных на повышение эффективности управления в организациях:

- определение стратегических и оперативных целей предприятия, в зависимости от которых можно применять различные инструменты стратегического и оперативного контроллинга;
- поддержка управления по отклонениям, подразумевающая разработку методов оперативного контроля, планирования, базирующихся на анализе деятельности предприятия;
- поддержка упреждающего управления, выявление тенденций явлений, протекающих на предприятии, корректировка модели функционирования хозяйствующего субъекта на основе имитационного моделирования и/или знаний, полученных управляющим звеном в предыдущих отчетных периодах.

В системе контроллинга организации бизнес-анализ предполагает подготовку аналитической информации для принятия управленческих решений на основе применения научно-обоснованных методов формирования и анализа информации.

Предложенные подходы позволили определить предмет бизнес-анализа с позиций контроллинга в системе процессного управления. По авторскому определению, под предметом бизнес-анализа следует понимать процессы, протекающие в экономическом субъекте, явления, события с точки зрения их результативности, объективные потребности заинтересованных сторон.

В качестве объектов исследования бизнес-анализ рассматривает экономические единицы различных организационно-правовых форм, обособленные пределами коммерческой самостоятельности и являющиеся частью единого рыночного механизма. В рамках процессного подхода объектами исследования бизнес-анализа являются результаты бизнес-процессов. Следует заметить, что бизнес-анализ осуществляется не только в проектах, но также в процессах непрерывного совершенствования деятельности.

Содержание, направленность и методы бизнес-анализа меняются в зависимости от целей, стоящих перед хозяйствующим субъектом в определенный период времени и в определенной последовательности. Автором разработана логическая схема дизайна процесса бизнес-анализа, позволяющая взаимоувязать исходные данные, используемые в системе бизнес-анализа, его основные этапы и результаты.

На этапе внедрения системных инструментов контроллинга в практику экономического субъекта, необходимо обосновать целесообразность их применения с учетом специфики деятельности с целью адаптации к конкретным условиям предприятия. Проведен анализ практики применения системных инструментов контроллинга в организациях, которые получили наибольшее распространение в зарубежной и отечественной науке.

Разработана классификация инструментов контроллинга по горизонту планирования (оперативный и стратегический контроллинг), что позволило установить область их применения:

– инструменты стратегического контроллинга в определении перспектив и рисков предприятия, их оптимизации, а также поиска, создания и сохранения новых потенциалов успеха;

– инструменты оперативного контроллинга для принятия своевременных и эффективных решений в подсистемах контроллинга.

Установлена целесообразность классификации инструментальной базы контроллинга не только по горизонту планирования, но и с учетом основных функций управления. Такая классификация позволит руководству организаций подбирать необходимые инструменты контроллинга в зависимости от поставленных целей организации. На основе данного классификационного признака автором построена матрица, отражающая основные инструменты стратегического и оперативного контроллинга в разрезе основных функций управлений, таких как планирование, учет, контроль и анализ.

Деление инструментов для оперативного и стратегического контроллинга в определенной степени является условным, так как ряд инструментов можно применять для реализации как оперативных, так и стратегических целей.

В качестве рекомендаций для решения задач, направленных на повышение эффективности формирования отчетных данных в организациях предложено определение стратегических и оперативных целей экономического субъекта, поддержка управления по отклонениям, выявление тенденций явлений, протекающих на предприятии, корректировка модели функционирования хозяйствующего субъекта на основе имитационного моделирования и/или знаний, полученных в предыдущих отчетных периодах.

**Разработана инновационная инфраструктура системы контроллинга на основе теории тетрад, включающая четыре выделенных типа его подсистем (объектных, средовых, процессных и проектных); обеспечивающая выпол-**

**нение координирующей, информационной и прогнозной функций контроллинга в различных типах его подсистем; позволившая сформулировать требования к информационному обеспечению и инструментарию контроллинга с учетом особенностей построения и функционирования средовых, процессных, проектных и объектных подсистем.**

Модернизация информационной и организационной инфраструктуры и совершенствование информационно-коммуникационных технологий определяют инновационное формирование системы контроллинга организаций. С позиции неосистемности система контроллинга организаций сгруппирована в «четверки» (тетрады), состоящие из систем разных типов:

- объекты – системы с известными пространственными границами и неизвестными временными;
- среды – системы с неопределенными пространственными и временными границами;
- процессы – системы с неизвестными пространственными и известными временными границами;
- проекты – системы, для которых определены как пространственные, так и временные границы.

При этом автором установлено, что недостаток объектных систем контроллинга может привести к снижению регулирования результатов деятельности организаций, а их избыток влечет потерю управляемости, несогласованность действий руководителей и сложность принятия решений.

Неполнота средовых систем контроллинга, представленных различными регламентами и регулируемыми органами, может повлечь за собой неопределенность в центрах ответственности и конфликтные ситуации, в то время как их избыток приводит к усложнению выполнения сотрудниками своих обязанностей.

Неурегулированность процессных систем контроллинга (бизнес-процесс, процедура) ухудшает взаимодействие между подсистемами, уменьшает эффективность деятельности, а избыток снижает скорость протекания бизнес-



процессов. В проектных системах контроллинга (технологическая инновация) дефицит отрицательно влияет на инновационную активность, а переизбыток свидетельствует о растрате ресурсов на инновации, которые несвоевременны или не находят своего конечного применения. Таким образом, руководству организации необходимо учитывать текущее состояние присутствия систем при разработке и реализации стратегических решений, осуществлять мониторинг и координировать пропорции системных составляющих внутри контроллинга.

Предложена структура института контроллинга и обоснована типология его подсистем и их функций с целью модификации процесса принятия решений на основе сформулированных требований к информационно-методическому обеспечению и аналитическому инструментарию контроллинга с позиции теории тетрад, учитывающих особенности построения и функционирования объектной, средовой, процессной, проектной подсистем контроллинга организаций, что обеспечивает непрерывный процесс реализации управленческих воздействий на подсистемы контроллинга для эффективности принимаемых решений в подсистемах управленческого учета, анализа, внутреннего контроля.

**Выделены ключевые компоненты построения структурной модели контроллинга (его методология, процесс, системы обеспечения) и их элементы, взаимосвязь которых позволяет осуществить функционал контроллинга, нацеленный на взаимодействие различного уровня структурных подразделений организации и информационную поддержку принятия управленческих решений, обеспечиваемую подсистемами управленческого учета, анализа и внутреннего контроля; разработан механизм проектирования и внедрения системы контроллинга, обладающий гибкостью и адаптируемостью к организациям различных сфер деятельности.**

На основе анализа основных структурных элементов системы контроллинга обобщены основные структурные элементы контроллинга в группы и предложена общая структурная модель контроллинга предприятия. Система контроллинга включает функциональную и структурную модели; модель информационного об-

мена, а также типовые бизнес-процессы, детализирующие и унифицирующие процесс формирования системы контроллинга.

Объектная система контроллинга организаций обменивается результатами деятельности через средовую систему, которая определяется структурой и контрольной средой. Средовая система контроллинга весьма насыщена, содержит разнокачественные учетно-аналитические объекты, структурированные в идентификационном информационном пространстве. Основным процессом системы контроллинга является осуществление самой контроллинговой деятельности, направленной на достижение стратегических задач.

С позиций системно-интеграционного подхода, предполагающего создание в рамках контроллинга единой методологической и информационной базы, поддерживающей внутренний информационный баланс, автором определены основные компоненты системы контроллинга, такие как его методология, процесс и системы обеспечения, в рамках каждого из которых определены структурные элементы.

Контроллинг как механизм поддержки и повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности организаций обеспечивает выработку и реализацию эффективных целенаправленных управляющих воздействий на все многообразные условия и элементы, от которых зависит их функционирование. Таким образом, система контроллинга выполняет функции координации работы структурных подразделений организации, а также информационно-методическое обоснование наиболее важных управленческих решений. С этих позиций обосновано центральное место контроллинга в структуре управления предприятия, объединяющее основные элементы организации и управления деятельностью предприятия.

При формировании новой структуры и формы функционирования системы контроллинга в организациях предложено реализовать три последовательные стадии: стадию определения концепции и методологии контроллинга агропромышленного предприятия, стадию преобразования структуры предприятия с учетом

требований разработанной модели контроллинга и стадию информатизации контроллинга.

Исходя из представления о том, что основной целью разработки и построения модели контроллинга на агропромышленном предприятии является обеспечение непрерывности производственного процесса для обеспечения максимальной эффективности деятельности предприятия, выделены основные рекомендации по применению системы контроллинга.

Автором разработана технология проектирования системы контроллинга, включающая в себя последовательную реализацию пяти проектов: в рамках первого из них, предварительного, осуществляется разработка стратегии развития предприятия; в рамках второго осуществляется реорганизация структуры управления предприятия; реализация третьего проекта подразумевает формирование информационной базы контроллинга; реализация четвертого – формирование системы контроллинга в целом, и наконец, пятого – внедрение системы контроллинга в практику управления организации.

Основная цель разработки и построения модели контроллинга на предприятии заключается в построении непрерывного производственного процесса, который направлен на реализацию воздействий для обеспечения максимальной эффективности деятельности предприятия.

**Разработан подход по применению в среде ERP информационного обеспечения и инструментария контроллинга на примере предприятий агропромышленного комплекса, позволяющий автоматизировать систему контроллинга и оценить ее эффективность на основе определения результативности решения системных задач управленческого учета, анализа и внутреннего контроля по удовлетворению информационных запросов заинтересованных сторон.**

Основными этапами создания системы контроллинга на предприятиях АПК является принятие решения о разработке системы контроллинга, определение концепции и цели его внедрения, диагностика элементов системы управления и

финансово-экономических показателей деятельности предприятия, выработка нормативного и методического обеспечения и создание системы информационного обеспечения, выбор схемы функционирования службы контроллинга и интеграция процессов контроллинга в практику работы подразделений, а также автоматизация системы контроллинга и формирование системы оценки его эффективности.

Внутренний контроль, реализуемый организацией АПК является одним из элементов системы контроллинга, определяется как процесс непрерывной и повторяющейся последовательности взаимосвязанных мероприятий, затрагивающих различные области деятельности организации, имеющий целью установление его фактического состояния, выявления проблем и их нейтрализации. В системе контроллинга подсистема внутреннего контроля является самостоятельной процессной системой.

При осуществлении контроля для достижения запланированного результата субъекты контроля осуществляют взаимодействие с объектами контроля с целью получения необходимой информации, через организационную, методическую и инструментальную базу. Процессная подсистема внутреннего контроля системы контроллинга организаций АПК связана, в первую очередь, с контролем определенных информационных систем, в которых хранится и накапливается информация о количественных и качественных показателях с учетом внутренних и внешних условий функционирования деятельности организаций АПК, а также систем управления. Таким образом, система внутреннего контроля организации АПК имеет в своей основе информационное обеспечение контрольной деятельности.

К информационному обеспечению в системе внутреннего контроля предприятий агропромышленного комплекса, т.е. оптимизации процессов обработки информации, имеющей целью повышение его эффективности, можно отнести, с одной стороны, применение современных технологий и технических средств в работе с информацией, а с другой – определение необходимых объемов и потоков информации.

Оценку информации в системе внутреннего контроля можно проводить, на синтаксическом уровне с использованием энтропийного способа, на семантическом уровне с использованием тезаурусного метода и математической теории информации, а также на прагматическом уровне с использованием бихевиористской модели коммуникации Акоффа-Майлса. При этом последний, прагматический уровень является наиболее важным для оценки экономической информации в системе внутреннего контроля организаций АПК. Автором дана характеристика уровней информации в процессной подсистеме внутреннего контроля системы контроллинга организаций АПК, включающая такие характеристики уровней, как способы измерения информации, определения ее количества и способы ее получения.

Метасистема контроллинга, в которую входит процессная система внутреннего контроля как составная часть, действует в рамках единого информационного пространства организации АПК. Процессная подсистема внутреннего контроля системы контроллинга пронизывает информационное пространство практически в режиме реального времени и воздействует на систему контроллинга, подстраивая ее к изменяющимся условиям деятельности при оперативном получении информации.

В системе внутреннего контроля, прежде всего, следует достичь повышения точности анализируемой, оцениваемой и прогнозируемой информации в совокупности. В системе контроллинга при правильном использовании информации организация АПК может обеспечить свои конкурентные преимущества и в перспективе увеличить свою стоимость. Деятельность современной организации АПК, преследующей целью повышение эффективности деятельности, невозможна без оптимальной системы контроллинга, базирующейся на использовании новых информационных технологий и новейшей вычислительной техники.

В настоящее время современными предприятиями в качестве основного аспекта информационной среды контроллинга используются данные, объединяемые автоматизированными системами управления различных типов. Такие системы

имеют различные задачи и интегрируют данные по различным процессам хозяйственной деятельности предприятия, как локальным, так и общим. Среди таких систем выделяются, в частности, системы MRP II – объединяющие планирование потребностей в материалах с планированием производственных мощностей и FRP-системы – системы финансового планирования. Объединение автоматизированных систем MRP II и FRP получило название ERP-систем – систем планирования ресурсов предприятия. Помимо вышеназванных, ERP-системы могут также включать модули маркетингового планирования, управления цепочками поставок, бенчмаркинга и т. д. Именно на основе ERP-систем современные предприятия, как правило, выстраивают системы контроллинга, реализуя модульный принцип.

На примере среды «1С:ERP» показана реализация информационно-методического обеспечения и аналитического инструментария структурной модели контроллинга. Внедрение структурной модели контроллинга позволяет снизить информационную энтропию и моделировать будущие события экономического субъекта исходя из цели развития (информации о возможном будущем). Контроллинг обеспечивает информацией, необходимой для оценки степени достижения соответствующих стратегических и оперативных целей через средовую и процессные подсистемы управленческого учета, анализа, внутреннего контроля, что позволит повысить результативность принимаемых решений заинтересованных сторон в условиях неопределенности.

Успешное функционирование предприятия является ключевым критерием отражения полезности внедрения системы контроллинга на предприятии АПК путем совершенствования всех элементов системы управления и ее функционирования в целом. В совокупности все это способствует стабильности всех сфер деятельности агропромышленных предприятий в условиях нестабильности внутренней и внешней среды, а также максимальному повышению эффективности деятельности предприятия в долгосрочном периоде.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации : часть первая от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ; часть вторая от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ; часть третья от 26.11.2001 г. № 146-ФЗ // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 11.02.2019).

2. О бухгалтерском учете : федер. закон Рос. Федерации от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 15.03.2019).

3. О развитии сельского хозяйства : федер. закон Рос. Федерации от 29.12.2006 г. № 264-ФЗ // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 28.02.2019).

4. О мерах по реализации государственной научно-технической политики в интересах развития сельского хозяйства : указ Президента РФ от 21.07.2016 г. № 350 // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 21.02.2019).

5. О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года : распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 г. № 1662-р // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 11.04.2019).

6. Об утверждении Концепции устойчивого развития сельских территорий Российской Федерации на период до 2020 года : распоряжение Правительства РФ от 30.11.2010 г. № 2136-р // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 17.04.2019).

7. О внесении изменений в государственную программу развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013-2020 годы : постановление Правительства РФ от 13.12.2017 г. № 1544 // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 13.03.2017).

8. О Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013-2020 годы : постановление Правительства РФ от 14 июля 2012 № 717 // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 16.06.2017).

9. О федеральной целевой программе «Устойчивое развитие сельских территорий на 2014-2017 годы и на период до 2020 года» : постановление Правительства РФ от 15.07.2013 г. № 598 // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 11.02.2017).

10. Об утверждении Федеральной научно-технической программы развития сельского хозяйства на 2017–2025 годы : постановление Правительства РФ от 25.08.2017 г. № 996 // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 11.02.2017).



11. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу : приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180 // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 11.02.2017).

12. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н. // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 11.02.2017).

13. Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях : утв. Минсельхозом РФ 16.05.2005 г. // Режим доступа : КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та (дата обращения : 11.02.2017).

14. Управление производственным объединением и промышленным предприятием : ГОСТ 24525.0-80 [Электронный ресурс] : постановление Государственного комитета СССР по стандартам от 30.10.1980 г. № 150 // ГОСТы, СниП, РД, СанПиН ППБ, инструкции и др. технормативы. – 2008-2020. – Режим доступа : <http://gostrf.com/normadata/1/4293811/4293811332.pdf> (дата обращения : 20.01.2017).

15. Абалкин Л.И. Политическая экономия : т. 1 /Л.И. Абалкин // Избранные труды: в 4 т. / Л.И. Абалкин. – Москва : ОАО «НПО Экономика», 2000. – Т. 1. – 794 с.

16. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И.В. Аверчев. – Москва : Вершина, 2007. – 512 с.

17. Адамов Н.А. Организация управленческого учета в строительстве / Н.А. Адамов, В.Е. Чернышев. – Санкт-Петербург : Питер, 2006. – 192 с.

18. Адамс, Р. Основы аудита. – Москва : Аудит; ЮНИТИ, 1995. – 589 с.

19. Аузан А.А. Институциональная экономика : новая институциональная экономическая теория : учеб. / А.А. Аузан. – 2-е изд. - М. : ИНФРА-М, 2011. – 447 с.
20. Акофф, Р. Планирование будущего корпорации / Р. Акофф. – Москва : Прогресс, 1985. – 327 с.
21. Ананькина, Е.А. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин Н.Г. Данилочкина [и др.]; под ред. Н.Г. Данилочкиной. – Москва : Аудит ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
22. Андриевский Б.Р. Управление хаосом : методы и приложения. II. Приложения / Б.Р. Андриевский, А.Л. Фрадков // Автоматика и телемеханика. – 2004. – № 4. – С. 3-34.
23. Анискин Ю.П. Планирование и контроллинг : учеб. / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. – 2-е изд. – Москва: Омега-Л, 2005. – 280 с.
24. Антипов О.И. Анализ и предсказание поведения временных рядов самоорганизованных экономических и биологических систем с помощью фрактальных мер / О.И. Антипов В.А. Неганов // Физика волновых процессов и радиотехнические системы. – 2011. – Т. 14. – № 3. – С. 78-89.
25. Апчёрч А. Управленческий учет : принципы и практика / А. Апчёрч; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова И.А. Смирновой. – Москва: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
26. Артемьев В. Что такое Business Intelligence? [Электронный ресурс] / В. Артемьев // Открытые системы. СУБД. – 2003. – № 4. – Режим доступа : <https://www.osp.ru/os/2003/04/182900> (дата обращения : 20.01.2020).
27. Асаул Н.А. Теория и методология институциональных взаимодействий субъектов инвестиционно-строительного комплекса : монография / Н.А. Асаул. – Санкт-Петербург : Гуманистика, 2004. – 280 с.
28. Баженов О.В. Учет влияния консолидированной внешней экономической среды для целей стратегического анализа промышленного предприятия / О.В. Баженов // Вестник экономики, права и социологии. – 2013. – № 2. – С. 10-14.

29. Баканов М.И. Теория экономического анализа / М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва: Финансы и статистика, 2008. – 536 с.
30. Балабанович О. Контроллинг и система управления предприятием: теория и методология / О. Балабанович // Наука и инновации. – 2020. – № 1 (203). – С. 55-59.
31. Бариленко В.И. Закономерный этап эволюции отечественного экономического анализа / В.И. Бариленко // EUROPEAN SOCIAL SCIENCE JOURNAL. – 2013. – №10-1 (37). – С. 364-371.
32. Бариленко В.И. Основы бизнес-анализа : учеб. пособие / В.И. Бариленко, В.В. Бердников Р.П. Булыга [и др.]; под ред. В.И. Бариленко. – Москва : КНО-РУС, 2014. – 272 с.
33. Бариленко В.И. Подготовка бизнес-аналитиков / В.И. Бариленко // Экономический анализ : теория и практика. – 2011. – № 33. – С. 42–47.
34. Барнгольц С.Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта / С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник. – М : Финансы и статистика, 2003. – 240 с.
35. Барулин С.В. Методологические аспекты управления налоговыми потоками компании в форме налогового контроллинга / С.В. Барулин, Е.В. Барулина // Journal of Tax Reform. – 2015. – Т. 1. – № 1. – С. 61-75.
36. Басин М.А. Синергетическая методология / М.А. Басин. // Сайт С.П. Курдюмова «Синергетика». – 2003-2019. – Режим доступа : <http://spkurdyumov.ru/uploads/2013/08/BasinSyner100.pdf> (дата обращения : 20.01.2020).
37. Басовский Л.Е. Современный стратегический анализ : учеб. / Л.Е. Басовский. – Москва : ИНФРА-М, 2014. – 256 с.
38. Беккер В. Взаимодействие менеджмента и контроллинга : опыт Германии и России / В. Беккер, Б. Бальтцер, Л. Гончарова // Контроллинг. – 2010. – № 3 (36). – С. 20-30.

39. Блаженкова Н.М. Учет в системе контроллинга промышленного предприятия / Н.М. Блаженкова, Н.С. Нечеухина // Бухгалтерский учет. 2010. № 1. С. 114-117.
40. Белайчук Л.В. Прodelки джокеров на одномерных отображениях : препринт / Л.В. Белайчук, Г.Г. Малинецкий. – Москва: Институт прикладной математики им. М.В. Келдыша РАН, 1997. – 29 с.
41. Бём-Баверк О. фон. Избранные труды о ценности, проценте и капитале / Ойген фон Бём-Баверк; пер. с нем. Л. И. Форберта, А. Санина. – Москва : Эксмо, 2009. – 912 с.
42. Бердников В.В. Контроллинг бизнес-систем : проблемы, развитие и опыт / В.В. Бердников // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 3. – С. 304-314.
43. Бердников В.В. Проблемы формирования и перспективы применения аналитической модели контроллинга бизнеса / В.В. Бердников // Экономический анализ : теория и практика. – 2013. – № 46 (349). – С. 27-42.
44. Берталанфи фон Л. Общая теория систем: критический обзор / Л. фон Берталанфи // В сборнике переводов «Исследования по общей теории систем». – Москва : «Прогресс», 1969. – 520 с.
45. Бизнес-анализ деятельности организации : учеб. / Л.Н. Усенко, Ю.Г. Чернышова Л.В. Гончарова и [др.]; под ред. Л.Н. Усенко. – Москва: Альфа-М : ИНФРА-М, 2013. – 560 с.
46. Бирюков В.А. Обоснование выбора инструментов контроллинга для принятия управленческих решений // Вестник МГУП имени Ивана Федорова. – 2011. – № 9. – С. 62-79.
47. Бобрышев А.Н. Генезис управленческого учета: историко-эволюционный и системно-хронологический подходы / А.Н. Бобрышев // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 1-2 (42). – С. 673-677.
48. Богданова Э.Н. Процессы взаимодействия самоорганизации и управления в сложных эволюционирующих систем : монография / Э. Н. Богданова. Пятигорск : Издательство НОУ ВПО «ИнЭУ», 2009. – 198 с.

49. Богуславский М.М. Международное частное право : учеб / М.М. Богуславский. – 2-е изд., перераб. и доп.– Москва: Международные отношения, 1994. – 416 с.
50. Бокова А.Н. Термины и понятия / А.Н. Бокова // Контроллинг. – 2002. – № 2. – С. 64–77.
51. Бонгард М.М. Проблема узнавания / М.М. Бонгард. – Москва: Наука, 1967. – 321 с.
52. Боровкова В.А. Некоторые аспекты повышения эффективности системы контроллинга на торговых предприятиях // Проблемы современной экономики / В.А. Боровкова, Ю.М. Бойкова. – 2009. – № 1 (29). – С. 142-147.
53. Бороненкова С.А. Понятие, цели, задачи и методы стратегического анализа в управлении хозяйствующим субъектом / С.А. Бороненкова, В.С. Матвеева, А.В. Чепулянис // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8-2 (85). – С. 599-605.
54. Булгакова С.В. Диспозитивные свойства управленческого учета / С.В. Булгакова, Н.В. Подобедова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 41 (335). – С. 17-228.
55. Бурцев В.В. Внутренний контроль : основные понятия и организация проведения / В.В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 10-14.
56. Бухгалтерский учет : учебник / И.И. Бочкарева В.А. Быков [и др]; под ред. Я.В. Соколова. – Москва : ТК Велби, Проспект, 2004. – 768 с.
57. Бычкова С.М. Анализ инвестиционной стратегии с позиций стейкхолдерской теории / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова, Е.А. Жидкова // Учет. Анализ. Аудит, 2017. – №1. – С. 33-38.
58. Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве : учебное пособие / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева. – Москва : ЭКСМО, 2008. – 400 с.

59. Бычкова С.М. Внутренний контроль в системе контроллинга организаций агропромышленного комплекса в русле новой теории систем / С.М. Бычкова, Н. Н. Макарова, Е. А. Жидкова // *ЭТАП : экономическая теория, анализ, практика*. – 2018. – № 4. – С. 136-146.

60. Бычкова С.М. Законодательное обеспечение ключевых направлений аграрной политики РФ / С.М. Бычкова, Д.В. Эльяшев, Е.А. Жидкова // *Устойчивое развитие экономики : международные и национальные аспекты : II международная научно-практическая конференция, посвященная 50-летию Полоцкого государственного университета*. – Новополоцк : ПГУ. – 2018. – С. 762-767.

61. Бычкова С.М. Инновационные технологии для использования контроллинга / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова, О.О. Андреева. // *Техника и технология пищевых производств = FoodProcessing : TechniquesandTechnology*. – 2019 – Т. 49. – № 3. – С. 479-486.

62. Бычкова С.М. Институциональная роль контроллинга на платформе концепций системной теории / С. М. Бычкова, Н. Н. Макарова, Е. А. Жидкова // *ЭТАП : экономическая теория, анализ, практика*. – 2018. – № 5. – С. 100-109.

63. Бычкова С.М. Информационная среда контроллинга финансов в сельскохозяйственных организациях / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова, Д.В. Эльяшев // *Ученые записки Российской академии предпринимательства*. – 2018. – Т. 17. – № 3. – С. 118-132.

64. Бычкова С.М. Контроллинг персонала в системе контроллинга организаций АПК России / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова, Д.В. Эльяшев // *ЭТАП : экономическая теория, анализ, практика*. – 2019. – № 5. – С. 116-127.

65. Бычкова С.М. Контроллинг производственной деятельности в организациях АПК / С.М. Бычкова Е.А. Жидкова Д.В. Эльяшев // *Путеводитель предпринимателя*. – 2019. – № 44. – С. 30-48.

66. Бычкова С.М. Модели контроллинга организаций АПК в контексте неосистемного подхода / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова, Д.В. Эльяшев // Устойчивое развитие экономики : международные и национальные аспекты : электронный сборник статей III Международной научно-практической online-конференции / Полоцкий государственный университет. – Новополоцк, 2019. – С. 541-546.

67. Бычкова С.М. Неосистемный подход как фактор научного обоснования трансформации фундаментальных основ контроллинга организаций АПК : монография / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова, Д.В. Эльяшев. – Москва: Издательский дом «НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА», 2019. – 274 с.

68. Бычкова С.М. Новый подход к типологизации контроллинга на основе теории экономических систем и методов нелинейной динамики / С.М. Бычкова, Е.В. Хоменко // Аудит. – 2019. – № 12. – С. 30-35.

69. Бычкова С.М. Нормативно-правовая среда контроллинга финансов в сельскохозяйственных организациях Российской Федерации / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова, Д.В. Эльяшев // Экономика и управление : проблемы, решения. – 2018. – Т.2 (79). – № 7. – С. 3-11.

70. Бычкова С.М. Организационно-техническая среда контроллинга финансов в сельскохозяйственных организациях / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова, Д.В. Эльяшев // Путеводитель предпринимателя. – 2018. – №40. – С. 67-78.

71. Бычкова С.М. Предпосылки и необходимость формирования модели развития контроллинга как фундаментальной основы управления в организациях АПК / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова // Экономика и управление : проблемы, решения. – 2018. – Т.4 (79). – №7. – С. 30-35.

72. Бычкова С.М. Принципы экономической методологии для систематизации установок и устойчивых взаимосвязей контроллинга / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова // Известия Санкт – Петербургского государственного аграрного университета. – 2018. – № 4 (53). – С. 179-184.

73. Бычкова С.М. Системные инструменты контроллинга для повышения эффективности управления в организациях АПК / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова, О.О. Андреева // Государство и бизнес, Экосистема цифровой экономики : Материалы XI Международной научно-практической конференции. – Санкт-Петербург : Северо-Западный институт управления РАНХиГС при Президенте РФ. – 2019. – Т.4. – С. 11-19.

74. Бычкова С.М. Современный формат управленческого учета в системе контроллинга / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова, Н.Н. Макарова // ЭТАП : Экономическая Теория, Анализ, Практика. – 2016. – № 5. – С. 71-79.

75. *Бычкова С.М. Тенденции развития теории контроллинга в системном управлении / С. М. Бычкова Е.А. Жидкова // Путеводитель предпринимателя. – 2015. – № 27. – С. 105-117.*

76. Бычкова С.М. Технология проектирования системы контроллинга предприятий АПК / С.М. Бычкова, Е.А. Жидкова, О.О. Андреева. // Экономика и управление : проблемы, решения. – 2019. – Т.12. – № 2.– С. 94-102.

77. Бычкова С.М. Элементы учетной политики и их влияние на финансовые результаты / С.М. Бычкова, К.Г. Садченко // Accounting and auditing in the globalized conditions : realities and prospects for development : The international scientific conference. – Chişinău : Tipogr. Arva Color, 2018. – № 7. – С. 70-75.

78. Васильев К.А. О современном состоянии и проблемах развития сельского хозяйства Кемеровской области / К.А. Васильев, В.П. Зотов, Е.А. Жидкова // Экономика и предпринимательство. – 2015. – №3 (56). – С. 264-268.

79. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / О.Б. Вахрушева. – Москва : Дашков и К, 2011. – 252 с.

80. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 33. – С. 12-23.



81. Вахрушина М.А. Учетная политика в системе управленческого учета : методика формирования, практика применения / М.А. Вахрушина, Е.Е. Лялькова. – Москва: Экономист, 2008. – 205 с.
82. Вахрушина М.А. Учетная политика для целей управленческого учета / М.А. Вахрушина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 23. – С. 66-68.
83. Вахрушина М.В. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / М.В. Вахрушина. – Москва: Омега-Л, 2007. – 577 с.
84. Вебер Ю. Введение в контроллинг / Ю. Вебер, У. Шеффер; пер с нем. под ред. и с предисл. проф., д.э.н. С.Г. Фалько. – Москва: НП «Объединение контроллеров», 2014. – 416 с.
85. Ветрова И.Ф. Профессиональные стандарты по внутреннему контролю и аудиту / И.Ф. Ветрова. - Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 5. С. 74-87.
86. Войшвилло К.Е. Попытка семантической интерпретации статистических понятий информации и энтропии / К.Е. Войшвилло. – Москва : Мысль, 1966. – 214 с.
87. Волынкина М. В. Правовая сущность термина «инновация» / М. В. Волынкина // Инновации. – 2006. – № 1. – С. 64–69.
88. Вольчик В.В. Институциональная и эволюционная экономика : учебное пособие. – Ростов н/Д : Изд-во ЮФУ, 2011. – 228 с.
89. Воронова Е.Ю. Неинституциональное влияние в управленческом учете // Управленческий учет. – 2010. – № 12. – С. 3-13.
90. Генералова Н.В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО / Н.В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 23. – С. 54–62.
91. Глазьев С.Ю. Возможности и ограничения технико-экономического развития России в условиях структурных изменений в мировой экономике : науч. доклад / С.Ю. Глазьев. – Москва : Государственный университет управления, 2008. – 91 с.

92. Глущенко А.В. Система контроллинга организации как основа принятия управленческих решений / А.В. Глущенко, Я.В. Иванов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2020. – № 23 (503). – С. 33-39.
93. Горелик В.А. Критерии оценки и оптимальности риска в сложных организационных системах : научное издание / В.А. Горелик, Т.В. Золотова. – Москва: ВЦ РАН 2009. – 162 с.
94. Горелик В.А. Управление риском в играх с природой на основе свертки критериев Вальда и Сэвиджа / В.А. Горелик, Т.В. Золотова // Моделирование, декомпозиция и оптимизация сложных динамических процессов. – 2008. – Т. 3. – № 3. – С. 99-114.
95. Горшкова Л.А. Бизнес-анализ : сущность и назначение / Л.А. Горшкова // Аудит и финансовый анализ. – 2003. – № 4. – С. 130-134.
96. Гражданское право : в 4 т // Обязательственное право / под ред. Суханова Е.А. – 3-е изд. – Москва : Волтерс Клувер, 2008. – Т. 4. – 800 с.
97. Грамотенко О. Контроллинг (Что? Зачем? Кому? Как?) [Электронный ресурс]. // Интернет-проект «Корпоративный менеджмент». – 1998-2019. – Режим доступа : [https://www.cfin.ru/management/controlling/what\\_is\\_controlling.shtml](https://www.cfin.ru/management/controlling/what_is_controlling.shtml) (дата обращения : 20.01.2020).
98. Гребнев Е.Т. Управленческие нововведения / Е.Т. Гребнев. – Москва: Экономика, 1985. – 159 с.
99. Грибанов Д.В. Правовые основы формирования инновационных систем : монография / Д.В. Грибанов. – Екатеринбург : УрГЮА, 2013. – 296 с.
100. Губко М.В. Многоканальные организационные структуры и внедрение информационных систем управления / М.В. Губко, Н.В. Константинова // Системы управления и информационные технологии. – 2012. – № 1 (47). – С. 50-55.
101. Гулыга А.В. Кант / А.В. Гулыга. – 4-е изд., испр. и доп. – Москва: Молодая гвардия, 2005. – 280 с.

102. Гусева Т.А. Взаимосвязь гражданского и налогового права при толковании договора / Т.А. Гусева // Законодательство и экономика. – 2005. – № 7. – С. 21-36.

103. Гутцайт Е.М. Аудиторская проверка с позиций теорий принятия решения в условиях неопределенности / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 8. – С. 24-28.

104. Дайле А. Практика контроллинга / А Дайле; пер. с нем. / под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой. – Москва: Финансы и статистика, 2001. – 336 с.

105. Димитриева Е.Н. Контроллинг, бухгалтерский учет и налоговый учет как взаимозависимые факторы экономической безопасности организации / Е.Н. Димитриева, Е.Д. Вдовина, А.В. Неклюдова // Экономические исследования и разработки. – 2019. – № 6. – С. 184-193.

106. Данилочкина Н.Г. Контроллинг : концептуальный подход к управлению [Электронный ресурс] / Н. Данилочкина // Управляем предприятием. – 2012. – №4 (15) – Режим доступа : [http://upr.ru/upload/iblock/3dd/danilochkina\\_1BiS.pdf](http://upr.ru/upload/iblock/3dd/danilochkina_1BiS.pdf) (дата обращения : 20.01.2020).

107. Данилочкина Н.Г. Роль и задачи контроллинга в системе управлению [Электронный ресурс] / Н. Данилочкина // Управляем предприятием. – 2012. – № 6 (17). – Режим доступа : URL : [http://upr.ru/upload/iblock/6b8/danilochkina\\_Aqde.pdf](http://upr.ru/upload/iblock/6b8/danilochkina_Aqde.pdf) (дата обращения : 20.01.20).

108. Дедов О.А. Методология контроллинга и практика управления крупным промышленным предприятием : учеб. пособие / О.А. Дедов. – Москва: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 248 с.

109. Диев В.С. Управление. Философия. Общество / В.С. Диев // Вопросы философии. – 2010. – № 8. – С. 35-41.

110. Друкер П. Ф. Бизнес и инновации / П.Ф. Друкер. – Москва : «Вильямс», 2007. – 432 с.

111. Друкер П. Задачи менеджмента в XXI в. : учеб. пособие / П. Друкер. – Москва: Вильямс, 2007. – 272 с.

112. Дугинов Д. Е. Сущность партнерских отношений в бизнесе [Электронный ресурс] / Д. Е. Дугинов // Международная ассоциация независимых юристов 2007. – Режим доступа: <http://www.ibil.ru/index.php?type=review&area=1;&p=articles&id=89> .

113. Дуденков Д.А. Теоретическо-методологические основы бизнес-анализа как направления аналитической работы / Д.А. Дуденков // Вестник Саратовского социально-экономического университета. – 2014. – № 2. – С. 56-59.

114. Духнич Ю. Бизнес-анализ / Ю. Духнич. – Режим доступа : <http://www.smart-edu.com/business-analysis-learning.html>.

115. Евстигнеева Л. П., Евстигнеев Р. Н. Методологические основы экономической синергетики (научный доклад) / Л.П. Евстигнеева, Р.Н. Евстигнеев. — Москва : ИЭ РАН, 2007. — 64 с.

116. Ермоленко В.В. Штабной контроллинг в менеджменте публичной корпорации / В.В. Ермоленко, Д.В. Ланская // Современное предприятие и будущее России : сб. науч. трудов; под науч. ред. С.Г. Фалько. – Москва: Объединение контроллеров, 2014. – С. 84-91.

117. Жарылгасова Б.Т. Теория и методология экономического контроля формирования финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях : монография / Б. Т. Жарылгасова ; Информ.-внедренческий центр «Маркетинг». – Москва : Издательство : Маркетинг, 2008. – 290 с.

118. Жидкова Е.А. Агроинженерный вуз как опорный региональный университет в Кузбассе / Е.А. Жидкова, М.П. Кирсанов // Формирование сети опорных региональных университетов Сборник докладов научно-методической конференции НИ ТПУ. – Томск. – ТПУ. – 2015. – С.46-48.

119. Жидкова Е.А. Анализ факторов неплатежей в российской промышленности / Е.А. Жидкова // Вестник Кем ГСХИ. – 2004. – вып. 1.

120. Жидкова Е.А. Аналитический процесс разработки стратегии в системе контроллинга / Е.А. Жидкова. // Учет. Анализ. Аудит. – 2016 – №5. – С. 100-105.

121. Жидкова Е.А. Бухгалтерский учет и информационные технологии в турбулентной экономике / Е.А. Жидкова // Современные тенденции развития науки : сборник тезисов национальной конференции. – Кемерово : КемГУ. – 2018. – С. 73-75.

122. Жидкова Е.А. Внутрифирменное планирование на основе системы бюджетирования (на примере ОАО «Угольная компания «Кузбассуголь»): монография / Е.А. Жидкова, В.П. Зотов, П.В. Масленников. – Кемерово : Радуга, 2012. – 173 с.

123. Жидкова Е.А. Институциональная составляющая контроллинга / Е.А. Жидкова // Вестник Академии предпринимательства при Правительстве Москвы. – 2015. – №4. – С. 153-156.

124. Жидкова Е.А. Институциональный подход к формированию экономической безопасности в системе контроллинга предприятий АПК // Проблемы и базовые принципы укрепления суверенитета России, коллективная монография / ред. М.А. Арефьев, В.Л. Обухова, М.В. Величко. – Санкт-Петербург : СПбГАУ, 2017. – С. 114-116.

125. Жидкова Е.А. Использование механизма защитных мер во внешней торговле (на примере продовольственного рынка России) / Е.А. Жидкова, Ю.С. Незнакина, В.А. Шабашев // Анализ, моделирование, управление, развитие социально-экономических систем: сборник научных трудов XII Международной школы – симпозиума АМУР-2018. – Симферополь. – 2018. – С. 149-152.

126. Жидкова Е.А. *Исторический аспект развития контроллинга (historical aspect of controlling development)* / Е.А. Жидкова // *Studii Economice*. – 2014. – № 2. – pp. 37-40.

127. Жидкова Е.А. Ключевые задачи аграрной политики в контексте управления АПК в условиях перехода к инновационному типу развития / Е.А. Жидкова // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2018. – № 5 (72). – С. 71-78.

128. Жидкова Е.А. Контроллинг как основа эффективного управления на предприятиях агропромышленного комплекса / Е.А. Жидкова. // Техника и технология пищевых производств. – 2018. – Т. 48. – № 4. – С. 139-146.

129. Жидкова Е.А. *Концептуальные основы бизнес-анализа в системе контроллинга* / Е.А. Жидкова // *Путеводитель предпринимателя*. – 2016. – №29. – С. 117-127.

130. Жидкова Е.А. Концептуальный подход к институциональному формату управленческой учетной политики в системе контроллинга // Экономика и управление : проблемы, решения. – 2015. – Т. 2. – № 11. – С. 18-28.

131. Жидкова Е.А. Концепции контроллинга : прошлое и настоящее / Е.А. Жидкова // Известия Санкт-Петербургского государственного аграрного университета. – 2015. – № 38. – С. 165-169.

132. Жидкова Е.А. Концепция учета затрат по процессам : ABC-метод / Е.А. Жидкова // *Paradigmacontabilității și auditului : realități naționale, tendințe regionale și internaționale*. – Chișinău : Tipogr. Arva Color. – 2016. – № 5-a. – С. 377.

133. Жидкова Е.А. Методологические принципы контроллинга для предприятий агропромышленного комплекса / Е.А. Жидкова. // Экономика и управление : проблемы, решения. – 2018. – Т.1 (84). – № 12. – С. 110-116.

134. Жидкова Е.А. Мягкие бюджетные ограничения и экономика неплатежей / Е.А. Жидкова // Экономика и эффективная организация производства : сб. науч. тр. – Брянск : БГИТА. – 2003. – вып. 2. – С. 42-43.

135. Жидкова Е.А. Необходимость взыскания дебиторской задолженности, как детерминантная основа решения проблемы неплатежей / Е.А. Жидкова // Пути эффективного развития региона : сб. материалов первой фак. науч. - практ. конф. студентов и аспирантов. – Кемерово : КемГСХИ. – 2004. – С. 94-95.

136. Жидкова Е.А. Общая оценка финансового состояния предприятий АПК (на примере хлебокомбинатов Кемеровской области) / Е.А. Жидкова, А.М. Дворовенко // Тенденции сельскохозяйственного производства в современной России : сборник X Международной научно-практической конференции. – Кемерово, 2011. – С. 34-37.

137. Жидкова Е.А. Основные предпосылки экономической и финансовой устойчивости развития экономики региона : монография / Е.А. Жидкова, В.П. Зотов. – Кемерово : Полиграф, 2013. – 156 с.

138. Жидкова Е.А. Основные рекомендации по созданию и внедрению модели контроллинга в организациях АПК / Е.А. Жидкова, О.О. Андреева. // Устойчивое развитие экономики : международные и национальные аспекты : электронный сборник статей III Международной научно-практической online-конференции. – Новополюцк : ПГУ. – 2019. – С. 614-619.

139. Жидкова Е.А. Особенности стратегического управления предприятием в современных условиях / Е.А. Жидкова Т.К. Дудинская // Экономика и эффективная организация производства : сб. науч. тр. – Брянск : БГИТА. – 2010. – вып.13. – С. 23-27.

140. Жидкова Е.А. Относительные показатели финансовой устойчивости как индикатор финансового положения организации / Е.А. Жидкова, Н.Ю. Перемитина // Техника и технология пищевых производств. – 2013. – № 4 (31). – С. 138-142.

141. Жидкова Е.А. Повышение эффективности функционирования основных форм хозяйствования в аграрном секторе экономики (на материалах Кемеровской области) : монография / Е.А. Жидкова, В.П. Зотов, Н.Л. Грязнова; М-во образования и науки Российской Федерации, Кемеровский технологический ин-т пищевой пром-сти (КемТИПП). – Кемерово, 2014. – 171 с.

142. Жидкова Е.А. Подходы к управлению агропромышленным комплексом в условиях модернизации экономики страны / Е.А. Жидкова. // Экономика и управление : проблемы, решения. – 2018. – Т. 1 (79). – №7. – С. 43-49.

143. Жидкова Е.А. Построение системы контроллинга на основе системно-интеграционного подхода к управлению организацией АПК / Е.А. Жидкова, С.М. Бычкова. // Экономика и управление : проблемы, решения. – 2018. – Т.6. – № 8. – С. 30-36.

144. Жидкова Е.А. Применение данных интернет-среды в практике контроллинга организаций АПК / Е.А. Жидкова // Управление в условиях цифровизации социально-экономических процессов : сборник научных статей. – Чебоксары, 2020. – С. 140-144.

145. Жидкова Е.А. Программа стратегического развития в Кемеровской области : опыт, проблемы, перспективы/ Е.А. Жидкова, М.П. Кирсанов, А.Ю. Прокопов // Вузы - региональной экономике : сборник докладов отчетной научно-практической конференции. – Томск : ТПУ. – 2014. – С. 100-102.

146. Жидкова Е.А. *Развитие бизнес-анализа в системе контроллинга* / Е.А. Жидкова. // *Известия Санкт-Петербургского государственного аграрного университета*. – 2016 – № 42. – С. 199-204.

147. Жидкова Е.А. *Развитие учетно-аналитической концепции контроллинга : теория и методология : монография* / Е. А. Жидкова. – Москва : Издательский дом «Научная библиотека», 2017. – 227 с.

148. Жидкова Е.А. Система контроллинга в агропромышленной организации – основной инструмент управления предприятием / Е.А. Жидкова, А.М. Дворовенко. // Тенденции сельскохозяйственного производства в современной России : материалы XII Международной научно-практической конференции. – Кемерово. – 2013. – С.454-458.

149. Жидкова Е.А. Структурная модель контроллинга в организациях АПК / Е.А. Жидкова, О.О. Андреева // Инновационная деятельность науки и образования в агропромышленном производстве : материалы Международной научно-практической конференции. – Курск : изд-во Курской гос. с.-х. академии, 2019 – 2019. – С. 307-312.



150. Жидкова Е.А. Структурно-предметная область контроллинга / Е.А. Жидкова. // Экономика и управление : проблемы, решения. – 2015. – Т. 2. – № 12. – С. 42-45.

151. Жидкова Е.А. Структурный вариант дизайна бизнес-анализа в системе контроллинга/ Е.А. Жидкова. // Бухгалтерский учет, анализ и аудит : современное состояние и перспективы развития : материалы VIII междунар. науч.-практ. конф. – Екатеринбург : УГЭУ. – 2017. – С.93-97.

152. Жидкова Е.А. Теоретический взгляд на договорную политику в области управленческого учета в системе контроллинга // Ученые записки Российской Академии предпринимательства. – 2016. – № 46. – С. 122-132.

153. Жидкова Е.А. *Тенденции развития контроллинга / Е. А. Жидкова. // Известия Международной академии аграрного образования. – 2015. – № 21. – С. 221-225.*

154. Жидкова Е.А. Управленческий учет : аспект теории ограничений / Е.А. Жидкова // Современное общество и наука : социально-экономические проблемы в исследованиях преподавателей вуза : сборник научных статей по итогам Международной научно-практической конференции. – 2015. – С. 98-105.

155. Жидкова Е.А. *Управленческий учет в системе контроллинга / Жидкова Е.А. // Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, міжпредметні зв'язки : збірник матеріалів ІХ Міжнар. Наук.- практ. Конф.. – Київ. : ННЦ «ІАЕ», 2015.– С. 54.*

156. Жидкова Е.А. Устойчивое развитие экономики / Е.А. Жидкова // Современные аспекты экономики. – 2004. – № 7 (58). – С. 34-35.

157. Жидкова Е.А. Учетная политика как элемент эффективной организации производства / Е.А. Жидкова // Экономика и эффективная организация производства : сб. науч. тр. – Брянск : БГИТА. – 2005. – Вып. 4. – С. 61-62.

158. Жидкова Е.А. Факторы повышения экономической эффективности производства ярового рапса / Е.А. Жидкова // Техника и технология пищевых производств, сборник научных трудов в двух частях. – Кемерово. – КемТИПП. – 2008. – С. 158-161.

159. Жидкова Е.А. *Философский аспект контроллинга* / Жидкова Е.А. // *Вестник Академии* предпринимательства при Правительстве Москвы. – 2015. – № 4. – С. 208-212.

160. Жидкова Е.А. Эволюция требований к системе контроллинга /Е.А. Жидкова С.М. Бычкова. // Совершенствования учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики: материалы II международной научно-практической конференции. – Полоцк : ПГУ. – 2015. – С. 23-27.

161. Жидкова Е.А. Эконометрическая оценка влияния финансовых результатов на величину кредиторской задолженности (на примере шахт Кузбасса) / Е.А. Жидкова Е.А. Ижмулкина // Экономика и эффективная организация производства : сб. науч. тр. – Брянск : БГИТА. – 2004. – вып.3. – С.66-68.

162. Жидкова Е.А. Экономическое обоснование технико-технологических процессов пищевых производств / Е.А. Жидкова, Н.М. Чернышева, О.Н. Крысман, М.К. Гуряшина // Техника и технология пищевых производств. – 2012. – № 4 (27). – С. 181-185.

163. Жидкова Е.А. Эффективная платежная система как элемент устойчивого развития экономики региона / Е.А. Жидкова. – КемГСХИ // Пути эффективного развития региона : сб. материалов первой фак. науч. - практ. конф. студентов и аспирантов. – Кемерово : КемСХИ. – 2004. – С. 8-9.

164. Занг В.-Б. Синергетическая экономика. Время и перемены в нелинейной экономической теории : науч. издание / В.-Б. Занг; пер. с англ. Н.В. Островской. – Москва: Мир, 1999. – 335 с.

165. Зорькин В.Д. Выступление на Международной научно-практической конференции в г. Москве 26 января 2012 г., посвященной 20-летию юбилея со дня создания арбитражных судов в России / В.Д. Зорькин [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант» : справ.-правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. доступ. – Доступ из локальной сети Научной библиотеки Кемеровского гос. ун-та.

166. Зотов В.П. Анализ затратного механизма ценообразования на перерабатывающих предприятиях / В.П. Зотов, Е.А. Жидкова, А.М. Дворовенко // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – №1. – С. 68-73.

167. Зотов В.П. Методологические подходы к разработке стратегии управления ассортиментом продукции через определение потребности в оборотном капитале на сельскохозяйственном предприятии / В.П. Зотов, Е.А. Жидкова, К.А. Васильев // Техника и технология пищевых производств. – 2014. – № 3 (34). – С. 152-157.

168. Зотов В.П. Определение сущности оборотного капитала в современной экономике / В.П. Зотов, Е.А. Жидкова // Техника и технология пищевых производств. – 2014. – № 2 (33). – С. 135-139.

169. Зотов В.П. Формирование механизмов устойчивого развития экономики промышленных предприятий региона : монография / В.П. Зотов, Е.А. Жидкова. – Кемерово : Полиграф, 2005. – 218 с.

170. Иванова Ж.А. Учетная политика для целей управленческого учета / Ж.А. Иванова [Электронный ресурс] // Проблемы современной экономики. – 2010. – № 4 (36). – Режим доступа : <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=3363> (дата обращения : 20.01.2020).

171. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов / В. Б. Ивашкевич – Москва: Экономистъ, 2004. – 618 с.

172. Ивашкевич В.Б. Контроллинг : сущность и назначение / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет и аудит. – 1991. – № 7. – С. 8-12.

173. Ивлев В. Концепция контроллинга и функционально стоимостной анализ / В. Ивлев, Т. Попова [Электронный ресурс]. // Интернет-проект «Корпоративный менеджмент», 2000. – Режим доступа : [https://www.cfin.ru/management/control\\_and\\_abc.shtml](https://www.cfin.ru/management/control_and_abc.shtml) (дата обращения : 20.01.2020).

174. Инструменты контроллинга для малых предприятий. [Электронный ресурс] / Анищенко А.В. // Библиотека Ключевых Показателей Эффективности (KPI) – Режим доступа : <http://www.kpilib.ru/article.php?page=311> (дата обращения : 20.01.2020).

175. Илышева Н.И. Стратегический управленческий учет как инструмент управления финансовыми потоками организации / Н.И. Илышева, С.И. Крылов // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2018. – Т. 4. – № 8. – С. 144-153.

176. Иншаков О.В. Институты и институции в современной экономической теории / О.В. Иншаков // Вестник Волгоградского государственного университета. 2007. – № 11. – С. 6-21.

177. Иншаков О.В. Homo institutiis – Человек институциональный : монография / О.В. Иншаков – Волгоград : изд-во ВолГУ, 2005. – 854 с.

178. Иоффе О.С. Избранные труды : в 4 т. / О.С. Иоффе / Обязательственное право / О.С. Иоффе. – Санкт-Петербург : Юридический центр Пресс, 2004. – Т. 3. – 837 с.

179. Иоффе О.С. Обязательственное право / О.С. Иоффе. – Москва: Юридическая литература, 1975. – 880 с.

180. Исаев Г.Н. Информационные системы в экономике : учеб. для студентов вузов / Г.Н. Исаев. – 5-е изд. – Москва: Омега-Л, 2012. – 462 с.

181. Исхаков Т.А. Практическое применение системы целевой себестоимости («таргет-костинг») и «кайзен-костинг» в сельском хозяйстве / Т.А. Исхаков // Вестник КГФЭИ. – 2009. – № 1. – с. 48-51.

182. Каверина О.Д. Управленческий учет : системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. – Москва: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

183. Кадомцева М.Е. Анализ инновационного развития отраслей агропромышленного комплекса России // Вестник Витебского государственного технологического университета. – 2014. – № 1 (26). – С. 179-186.

184. Казакова Н.А. Финансовый контроллинг в холдингах : монография / Н.А. Казакова, Е.А. Хлевная, А.А. Ангеловская. – Москва: ИНФРА-М, 2016. – 237 с.

185. Калинина Н.М. Интегрированный контроллинг : теория и практика : монография / Н.М. Калинина. – Омск : изд-во ОмГТУ, 2007. – 216 с.

186. Канке В.А. Философия. Исторический и системный курс : учеб. / В.А. Канке. 4-е изд., перераб. И доп. – Москва: Логос, 2002. – 344 с.

187. Капелюшников Р.И. Новая институциональная теория / Р.И. Капелюшников [Электронный ресурс] // Московский Либертариум, 1998. – Режим доступа : <http://www.libertarium.ru/10625> (дата обращения : 20.01.2020).

188. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию : пер. с англ. / Р. Каплан, Д. Нортон. – Москва: Олимп–Бизнес, 2003. – 320 с.

189. Карминский А.М. Синергия менеджмента, контроллинга и информатики [Электронный ресурс] / А.М. Карминский // Экономика и жизнь. – 2008. – № 34. – Режим доступа : <http://www.eg-online.ru/article/53075> (дата обращения : 20.01.2020).

190. Карминский А.М. Контроллинг : учебник для студентов высших учебных заведений / А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова. – 3-е издание, доработанное – Москва : Издательский Дом «Инфра-М», 2012. – 336 с.

191. Керимов В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета / В.Э. Керимов // Международный бухгалтерский учет. 2011. – № 32. – С. 2-9.

192. Керимов В.Э. Управленческий учет и его взаимодействие с финансовым и производственным учетом / В.Э. Керимов // Консультант директора – 2002. – № 4. – С. 8-10.

193. Клейнер Г.Б. Какая экономика нужна России и для чего? (опыт системного исследования) / Г.Б. Клейнер // Вопросы экономики. – 2013. – № 10. – С. 4-27.

194. Клейнер Г.Б. Развитие теории экономических систем и ее применение в корпоративном и стратегическом управлении / Г.Б. Клейнер. – Москва: ЦЭМИ РАН 2010. – 59 с.

195. Клейнер Г.Б. Синтез стратегии кластера на основе системно-интеграционной теории / Г.Б. Клейнер, Р.М. Качалов, Н.Б. Нагрудная // Отраслевые рынки. – 2008. – № 5-6 (18). – С. 9-39.

196. Клейнер Г.Б. Системная парадигма и системный менеджмент / Г.Б. Клейнер // Российский журнал менеджмента. – 2008. – Т. 6. – № 3. – С. 27-50.

197. Клейнер Г.Б. Системная парадигма и теория предпринимательства / Г.Б. Клейнер // Вопросы экономики. – 2002. – № 10. – С. 24-33.

198. Клейнер Г.Б. Экономика. Моделирование. Математика. Избранные труды / Г.Б. Клейнер. – Москва: ЦЭМИ РАН 2016. – 856 с.

199. Клепач, А.Н. Сильной может быть только умная экономика / А.Н. Клепач, О.В. Доброчеев // Философия хозяйства. – 2011. – № 4. – С. 169–192.

200. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ : концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М : Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

201. Кожухова О.С. Организация бухгалтерского учета финансовых потоков в системе контроллинга на предприятиях нефтегазодобывающей отрасли : монография / О.С. Кожухова; Департамент образования и науки Ханты-Мансийского автономного округа, Сургутский государственный университет ХМАО, Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита. – Сургут : Издательство: Сургутский, 2005. – 122 с.

202. Колмаков В.Ю. Информация, информационность, виртуальность : монография / В.Ю. Колмаков. – Красноярск : Сиб ГТУ, 2004. – 356 с.

203. Колмогоров А.Н. Теория информации и теория алгоритмов / А.Н. Колмогоров. – Москва: Наука, 1987. – 304 с.

204. Кондакова К.А. Ответственность за нарушение договорных обязательств / К.А. Кондакова [Электронный ресурс] // Предприниматель без образования юридического лица. – ПБОЮЛ. – 2007. – № 10. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения : 20.01.2020).

205. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учебник / Н.П. Кондраков. – 5-е изд., перераб. и доп. — Москва : ИНФРА-М, 2018. – 584 с.

206. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак [и др.]. – Москва : Финансы и статистика, 1998. – 256 с.

207. Контроллинг : учебник / А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова; под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько. – 3-е изд. – Москва : ИД «ФОРУМ»; ИНФА-М, 2013. – 226 с.

208. Концепция контроллинга : Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners; пер. с нем. – 3-е изд. – Москва : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 269 с.

209. Коньшина О.А. Формирование трудовых ресурсов и их использование в Кемеровской области /О.А. Коньшина, В.П. Зотов, Е.А. Жидкова, Т.К. Дудинская // Техника и технология пищевых производств. – 2016. – Т. 43. – № 4. – С. 173-179.

210. Корнаи Я. Системная парадигма / Я. Корнаи // Вопросы экономики. – 2002. – № 4. – С. 17-23.

211. Котенко В. П. Парадигма как методология научной деятельности / В. П. Котенко // Библиосфера. – 2006. – № 3. – С. 21-25.

212. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз; пер. с англ. Б. Пинскера; науч. ред. Р. Капелюшников. – Москва: Дело, 1993. – 192 с.

213. Крылов С.И. Сбалансированная система показателей и прикладной экономический анализ в стратегическом управлении инновационной деятельностью / С.И. Крылов // Экономический анализ : теория и практика. –2014. – 16 (367). – С. 29-39.

214. Кудинов А.А. Контроллинг как инструмент стратегической навигации / А.А. Кудинов, Э.У. Телериан // Контроллинг. – 2005. – № 16. – С. 34–42.

215. Кузнецов Б.Л. Эффективность корпоративного развития / Б.Л. Кузнецов С.Б. Кузнецова Ф.И. Андреева. // Экономическая синергетика : ответы на вызовы и угрозы XXI века : сб. науч. Тр. / под ред. д.т.н., проф. Кузнецова Б.Л.; Кам. гос. инж. – эк. академия. – Наб. Челны : Изд-во Кам. гос. инж.-эк. академ., 2005. – С. 119-126.

216. Кузьмина М.С. Формирование управленческой учетной политики / М.С. Кузьмина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 4. – С. 73-75.

217. Кун Т. Структура научных революций. / Т. Кун. – Москва: Прогресс, 1977. – 300 с.

218. Лаптев П.В. Системный анализ модели контроллинга на промышленном предприятии / П.В. Лаптев, И.И. Потапова // Актуальные проблемы экономики и права. – 2012. – № 2. – С. 61-69.

219. Лаптев П.В. Моделирование системы контроллинга на промышленном предприятии [Электронный ресурс] / П.В. Лаптев // Инженерный вестник Дона. – 2012. – № 2. – Режим доступа : <http://www.ivdon.ru/magazine/archive/n2y2012/854> (дата обращения 20.01.2020).

220. Лапшов В.В. Интегрированная система инновационного аудита «ИСИА» [Электронный ресурс] / В.В. Лапшов // Становление, развитие и перспективы оценочной деятельности в России : труды I международной конференции. – Москва: 2008. – Режим доступа : <http://www.appraiser.ru/UserFiles/File/kongress/section3/Lapshov.pdf> (дата обращения 20.01.2020).



221. Лаута Ю.С. Создание системы контроллинга на промышленном предприятии / Ю.С. Лаута, Б.И. Герасимов; под науч. ред. Б.И. Герасимова. – Тамбов : изд-во Тамб. Гос. Техн. Ун-та, 2005. – 96 с.

222. [Ленин В.И. Полное собрание сочинений в 55-ти томах : т. 36 / В.И. Ленин. – 5-е изд. – Москва: Политиздат, 1969. – 741 с.](#)

223. Логинова Т.В. Сущность контроллинга и его роль в эффективности деятельности организации // Наука 21 века : вопросы, гипотезы, ответы. – 2017. – № 2 (23). – С. 49-54.

224. Луценко Е.В. Интеллектуальные системы в контроллинге и менеджменте средних и малых фирм : монография / Е.В. Луценко, В.Е. Коржаков В.В. Ермоленко; под науч. Ред. Е.В. Луценко. – Майкоп : АГУ. 2011. – 392 с.

225. Лясников Н.В. Менеджмент в XXI веке : сущность, проблемы, задачи / Н.В. Лясников, М.Н. Дудин // Путеводитель предпринимателя. – 2010. – № 8. – С. 83–92.

226. Мавлютов Р.Р. Оценка экономической целесообразности внедрения и модернизации системы контроллинга на российских предприятиях / Р.Р. Мавлютов, О.В. Чубенков // Финансовая экономика. – 2018. – №6. – С. 847-849.

227. Майбурд Е.М. Введение в историю экономической мысли. От пророков до профессоров / Е.М. Майбурд. – Москва: Дело, 2000. – 560 с.

228. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления / Э. Майер; пер. с нем. / под ред. С.А. Николаевой. – Москва: Финансы и статистика, 1993. – 96 с.

229. Макарова Н.Н. Договорная политика как составляющая учетной политики : современные концепции формирования : монография / Н.Н. Макарова. – Москва : Финансы и кредит, 2009. – 104 с.

230. Макарова Н.Н. Мониторинг внешней среды в условиях турбулентности как элемент механизма системы обеспечения экономической безопасности / Н.Н. Макарова // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 5. – С. 380-383.

231. Макарова Н.Н. Контроль в системе контроллинга : инновационные ориентиры / Н.Н. Макарова, Д.В. Чиков, И.А. Чусов // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 4. – С. 303-307.

232. Малинецкий Г.Г. Джокеры, русла или поиски третьей парадигмы / Г.Г. Малинецкий, А.Б. Потапов // Знание – сила. – 1998. – № 3. – С. 19-34.

233. Малинецкий Г.Г. Синергетика. Король умер. Да здравствует король! / Г.Г. Малинецкий // Синергетика. Труды семинара. Вып. 1. – Москва: МГУ, 1998. – С. 52-69.

234. Малинецкий Г.Г. Современные проблемы нелинейной динамики / Г.Г. Малинецкий, А.Б. Потапов. – Москва: Эдиториал УРСС, 2002. – 360 с.

235. Малинецкий Г.Г. Сценарии, стратегические риски, информационные технологии / Г.Г. Малинецкий // Информационные технологии и вычислительные системы. – 2002. – № 4. – С. 83–108.

236. Манжосова И.Б. Развитие учетно-аналитического обеспечения деятельности организации на основе концепции контроллинга / И.Б. Манжосова // Научно-технические ведомости СПбГПУ. – 2009. – № 1. – С. 208-217.

237. Манн Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер; пер. с нем. – Москва: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.

238. Маркс, К. Капитал. Критика политической экономии. Т. I. Кн. I : Процесс производства капитала / К. Маркс. – Москва: Госполитиздат, 1951. – 794 с.

239. Матвеев С. Территория» контроллинга [Электронный ресурс] / С. Матвеев // Управляем предприятием. – 2013. - № 8 (31). – Режим доступа : [http://upr.ru/upload/iblock/c4a/Matveev-\\_\\_\\_-0831\\_pBUX.pdf](http://upr.ru/upload/iblock/c4a/Matveev-___-0831_pBUX.pdf) (дата обращения 20.01.2020).

240. Медоуз Д. Азбука системного мышления / Д. Медоуз; пер. с англ.; под ред. Н.П. Тарасовой. – Москва: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2011. – 344 с.

241. Мельник М.В. Концепция сквозного контроля деятельности университетов // Мельник М.В., Ветрова И.Ф., Ветров А.В. Инновационное развитие экономики. 2018. № 5 (47). С. 281-291.

242. Миргородская М.Г. Реинжиниринг в системе учетно-аналитического обеспечения управления организацией / М.Г. Миргородская, Т.В. Миргородская // Экономические науки. – 2013. – № 103. – С. 105-109.

243. Михайлов Д. Эффективный механизм корпоративного управления [Электронный ресурс] / Д. Михайлов // Экономические стратегии. – 2011. – №. 3. – Режим доступа : [http://www.cfin.ru/investor/ao/corporate\\_governance.shtml](http://www.cfin.ru/investor/ao/corporate_governance.shtml) (дата обращения 20.01.2020).

244. Михненко П.А. Теория менеджмента : учеб. / П.А. Михненко. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2014. – 640 с.

245. Моисеев Н.Н. Универсум. Информация. Общество. / Н.Н. Моисеев. – Москва : Устойчивый мир, 2001. – 200 с.

246. Нагуманова Р.В. Контроллинг как современный метод управления субъектами различных сфер деятельности / Р.В. Нагуманова, А.И. Сабирова. – Казань : изд-во Казан. Ун-та, 2016. – 82 с.

247. Научно-методические основы построения системы контроллинга на предприятиях химической промышленности / В. П. Воронин, В. П. Соколов, И. М. Подмолодина [и др.]. – Воронеж : ВГТА, 2006. – 224 с.

248. Нечеухина Н.С. Контроллинг как механизм повышения эффективности промышленного предприятия в условиях применения цифровых технологий / Н.С. Нечеухина, Н.А. Полозова, Т.И. Буянова // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. – 2017. – Т. 10. – № 4. – С. 176-186.

249. Нечеухина Н.С. Развитие теории и методологии управленческого учета в учетно-аналитическом обеспечении управления / Н.С. Нечеухина, О.В. Мустафина // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. – 2019. – Т. 13. – № 2. – С. 131-138.

250. Никитаев В. В. Методология науки : проблемы и история / Российская акад. наук. ин-т философии. – Москва : ИНФРА-М, 2003. – 340 с.

251. Николис Г. Самоорганизация в неравновесных системах / Г. Николис, И. Пригожин. – Москва : Мир, 1979. – 512 с.
252. Новиков Д.А. Структура теории управления социально-экономическими системами / Д.А. Новиков // Управление большими системами. – 2009. – № 24. – С. 216–257.
253. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – Москва: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.
254. Олве Н.-Г. Баланс между стратегией и контролем / Н.-Г. Олве, К.-И. Петри, Ж. Рой, С. Рой. – Санкт-Петербург : Питер, 2005. – 320 с.
255. Осипов С.В. Моделирование информационной системы контроллинга / С.В. Осипов, А.А. Хмырова // Контроллинг на малых и средних предприятиях : сб. науч. трудов IV конгресса по контроллингу; под науч. ред. Фалько С.Г. – Москва, Прага : НП «Объединение контроллеров», 2014. – С. 232-235.
256. Осипова А.И. Формирование учетной политики в сельскохозяйственных организациях / А.И. Осипова. – Персиановский : Донской ГАУ; Издательско-полиграфический комплекс «Колорит», 2018. – 158 с.
257. Павленков М.Н. Контроллинг промышленного предприятия : методология, теория, практика : монография / М.Н. Павленков. – Нижний Новгород : изд-во Волго-Вятской академии гос. Службы, 2007. – 364 с.
258. Панков В.В. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета / В.В. Панков В.Ф. Несветайлов // Международный учет. – 2012. – № 7. – С. 2-7.
259. Петерс. Э. Хаос и порядок на рынках капитала. Новый аналитический взгляд на циклы, цены и изменчивость рынка / Э. Петерс – Москва: Мир, 2000. – 333 с.
260. Петренко В.Ф. Целеустремленные системы, эволюция и субъектный аспект в системологии / В.Ф. Петренко, А.П. Супрун // Труды Института системного анализа Российской академии наук. – 2012. – Т. 62. № 1. – С. 3–25.

261. Писчасов Ф. Инструментарий контроллинга предприятия [Электронный ресурс] / Ф. Писчасов, Е. Попов. // Интернет-проект «Корпоративный менеджмент», 1998–2019. – Режим доступа : [https://www.cfin.ru/management/controlling/controlling\\_overview.shtml](https://www.cfin.ru/management/controlling/controlling_overview.shtml) (дата обращения 20.01.2020).
262. Пич Г. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки / Г. Пич // Проблемы теории и практики управления. – 2001. – № 3. – С. 102-107.
263. Пласкова Н.С. Финансовый контроллинг как функция управления стратегией организации / Н.С. Пласкова // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – Т. 7. – № 5. – С. 24-32.
264. Пласкова Н.С. Становление контроллинга как направления экономической науки и управленческой практики / Н.С. Пласкова // Бухучет в здравоохранении. – 2020. – № 11. – С. 39-47.
265. Подлазов А.В. Теория самоорганизованной критичности - наука о сложности / А.В. Подлазов // Будущее прикладной математики. Лекции для молодых исследователей / под. ред. Г.Г. Малинецкого. – Москва: Эдиториал УРСС. – 2005. – С.404-426.
266. Плотников В.С. Концепция учета договорных обязательств в учете обменной сделки / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 21 (381). – С. 2-6.
267. Попова Л.В. Контроллинг : учебное пособие / Л.В. Попова Р.Е. Исакова Т.А. Головина. – Москва: Дело и Сервис, 2003. – 192 с.
268. Попченко Е. Л. Бизнес-контроллинг / Е. Л. Попченко, Н.Б. Ермасова. – Москва: Издательство «Альфа-Пресс», 2006. – 288 с.
269. Портер М. Конкуренция между местами размещения бизнеса : глобальная стратегия как способ обеспечения конкурентного преимущества / М. Портер // Курс МВА по стратегическому менеджменту / ред. Л. Фэй, Р. Рэнделл. – Москва: Альпина Бизнес Букс, 2004. – С. 143–186.

270. Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности : учеб. / отв. ред. проф. С.Г. Чаадаев. – Москва: Юристъ, 1999. – 416 с.
271. Пригожин И.Р. Переоткрытие времени / И.Р. Пригожин // Вопросы философии. – 1989. – №3. – С. 3-19.
272. Примак Т.К. Принцип диспозитивности как основа развития экономических отношений / Т.К. Примак, О.В. Зайцев // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта. – 2014. – № 3. – С. 126-130.
273. Принципы инновационного менеджмента [Электронный ресурс] // Центр управления финансами. – 2009-2019. – Режим доступа : <https://center-uf.ru/data/Menedzheru/Principyu-innovacionnogo-menedzhmenta.php> (дата обращения 20.01.2020).
274. Приходько, В. О смене управленческих парадигм / В. Приходько, Т. Иванова // Проблемы теории и практики управления. – 2004. – № 6. – С. 96–100.
275. Пряхина, Т.В. Развитие конкурентных отношений в сельском хозяйстве России в условиях перехода к экономике инновационного типа / Т.В. Пряхина, С.Н. Пряхин. // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2010. – № 3-2. – С. 579-582.
276. Пыткин А.Н. Теория и методология взаимосвязи стратегического и оперативного контроллинга /А.Н. Пыткин. – Екатеринбург : Ин-т экономики УрО РАН, 2009. – 162 с.
277. Пятов М.Л. Учетная политика организации : учеб.-практическое пособие / М.Л. Пятов. – Москва: ТК Велби, Проспект, 2008. – 192 с.
278. Развитие методики управленческого учета в агрохолдингах / А.В. Глущенко, Д.О. Забазнова, Н.В. Терехина. – Волгоград : Общество с ограниченной ответственностью "Сфера", 2018. – 186 с.
279. Рассел Дж. Бизнес-анализ / Дж. Рассел, Р. Кон. – Москва: VSD, 2013. – 85 с.

280. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху : «Кайзен-костинг» [Электронный ресурс] / К. Редченко // Интернет-проект «Корпоративный менеджмент», 1998–2019. – Режим доступа : [https://www.cfin.ru/ias/kaizen\\_costing.shtml](https://www.cfin.ru/ias/kaizen_costing.shtml) (дата обращения 20.01.2020).

281. Реут Д.В. Позиционирование контроллинга в концепции организации / Д.В. Реут // Контроллинг. – 2008. – № 6. – С. 20-28.

282. Рожнова О.В. Архитектура учетной сферы в контексте цифровизации / О.В. Рожнова // Аудиторские ведомости. – 2019. – № 4. – С. 22-24.

283. Рыбачук М.А. Баланс структуры системы как необходимое условие стратегической устойчивости предприятия // Известия Воронежского государственного университета. Серия : Экономика и управление коммуникациями. – 2015. – № 1. – С. 140-146.

284. Савельев Г. Сущность бизнес-анализа / Г. Савельев // Russian Information Technologies Business Analysis. – 2014. – № 3. – С. 9-17.

285. Саймон Г.А. Теория принятия решений в экономической науке и науке о поведении / Г.А. Саймон // Теория фирмы; под. ред. В.М. Гальперина. – Санкт-Петербург : Экономическая школа, 1995. – С. 54-72.

286. Сапожникова Н.Г. Организация внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации и ведения корпоративного учета / Н.Г. Сапожникова // Вестник Северо-Осетинского государственного университета имени К.Л. Хетагурова. – 2014. – № 3. – С. 368-371.

287. Сахчинская Н.С. Аудит аспектов учетной политики / Н.С.Сахчинская // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия : Экономика и управление. – 2012. – № 1 (8). –С. 99-107.

288. Сидоркина И.Г. Прогнозирование сложных сигналов на основе выделения границы реализаций динамических систем / И.Г. Сидоркина, А.В. Егошин, Д.С. Шумков ,П.А. Кудрин // Научно-технический вестник СПб ГУ ИТМО. – Санкт-Петербург : СпбГУ ИТМО. – 2010. – № 2(66). – С. 49-53.

289. Скоун Т. Управленческий учет : как его использовать для контроля бизнеса / Т. Скоун. – Москва : Аудит ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
290. Слепенкова О.А. Ограничения принципа свободы договора : законодательство и позиция судов / О.А. Слепенкова // Цивилист. – 2008. – № 4. – С. 47-49.
291. Смилянский Г.Л. Справочник проектировщика систем автоматизации управления производством / Г.Л. Смилянский. – 2-е изд. – Москва : Машиностроение, 1976. – 590 с.
292. Смирнова Н. Таргет-костинг позволяет управлять себестоимостью // Консультант. – 2006. – №7.
293. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
294. Соколов Я.В. О приоритете содержания перед формой : проблемы учета / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 1. – С. 72-75.
295. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – Москва: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
296. Сорос Дж. Алхимия финансов / Дж. Сорос; пер. с англ. – Москва : Инфра-М, 2001. – 416 с.
297. Сорос Дж. Кризис мирового капитализма. Открытое общество в опасности / Дж. Сорос; пер. с англ. – Москва: ИНФРА-М, 1999. – 262 с.
298. Стратегии бизнеса : Аналитический справочник / под ред. Г.Б. Клейнера. – Москва: КОНСЭКО, 1998. – 443 с.
299. Стратегический менеджмент / под ред. Петрова А.Н. – Санкт-Петербург : Питер, 2008. – 496 с.
300. Тейлор Ф.У. Принципы научного менеджмента / Ф.У. Тейлор. – Москва : Контроллинг, 1991. – 104 с.
301. Теория экономического анализа : учеб. / под ред. М.И. Баканова. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 536 с.



302. Ткач В.И. Бухгалтерский инжиниринг / В.И. Ткач, М.В. Шумейко, В.С. Ткач // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 4. – С. 7-15.
303. Третьякова О. Д. Методология конвергенции права / О. Д. Третьякова // Вестник Владимирского юридического института. – 2009. – № 4 (13). – С. 143-150.
304. Управление затратами на предприятии : учеб. для вузов / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, Г.А. Краюхин; под ред. Г.А. Краюхина. – 5-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2012. – 592 с.
305. Управление риском : Риск. Устойчивое развитие. Синергетика / В.А. Владимиров Ю.Л. Воробьев С.С. Салов и др. – Москва : Наука, 2000. – 431с.
306. Управленческий учет : учеб. / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова [и др.]; под ред. А. Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2009. – 429 с.
307. Файоль А. Общее и промышленное управление : перевод на русский язык: Б. В. Бабина-Кореня / А. Файоль. — Москва : Центральный институт труда, 1923. — 124 с. — — Режим доступа : [https://viewer.rusneb.ru/ru/000199\\_000009\\_007987755?page=64&rotate=0&theme=white](https://viewer.rusneb.ru/ru/000199_000009_007987755?page=64&rotate=0&theme=white) (дата обращения 10.06.2017).
308. Фалько С.Г. Контроллинг : миссия, современное состояние и перспективы развития // Управляем предприятием. – 2013. – № 7 (30). – С. 1-7. – Режим доступа : <http://upr.ru/upload/iblock/fbc/falko--0730.pdf> (дата обращения 20.01.2020).
309. Фалько С.Г. Контроллинг : современные вызовы // Современное предприятие и будущее России : сб. науч. трудов; под ред. Фалько С.Г. – Москва : НП «Объединение контроллеров», 2014. – С. 3-7.
310. Фалько С.Г. Миссия контроллинга и проблемы классификации его объектов / С.Г. Фалько, Н.Ю. Иванова // Контроллинг. – 2010. – № 1 (34). – С. 36-43.

311. Фалько С.Г. От конкуренции к конкордации / С.Г. Фалько // Экономика и жизнь. – 2007. – № 33. – С. 21-28.
312. Фатхутдинов Р. А. Инновационный менеджмент / Р. А. Фатхутдинов. – Санкт-Петербург : Питер, 2014 – 448 с.
313. Хорват П. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование. – 2-е изд. – Москва : Альпина Бизнес Букс, 2006. — 269 с.
314. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я / Х. Й. Фольмут; пер. с нем.; под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 288 с.
315. Фролов Д.П. Институты и трансакционные издержки : преодоление квазикузианской традиции // Journal of Economic Regulation (Вопросы регулирования экономики). – 2011. – Т. 2. – № 4. – С. 5-23.
316. Фролов Д.П. Институциональная системность социальной ответственности бизнеса (природа, институции, механизм) / Д.П. Фролов, А.А. Шулимова // Journal of Institutional Studies (Журнал институциональных исследований). – 2013. – Т. 5. – № 1. – С. 124-144.
317. Фролов Д.П. Эволюционная перспектива институциональной экономики России : монография / Д. П. Фролов. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2008. – 462 с.
318. Фуруботн Э.Г. Институты и экономическая теория : Достижения новой институциональной экономической теории / Э.Г. Фуруботн, Р. Рихтер; пер. с англ.; под ред. В.С. Катькало, Н.П. Дроздовой. – Санкт-Петербург : издат. дом Санкт-Петербург. гос. ун-та, 2005. – 702 с.
319. Хакен Г. Информация и самоорганизация. Макроскопический подход к сложным системам / Г. Хакен; пер. с англ. Ю. А. Данилова А. В. Беркова. – 2-е изд., доп. – Москва : КомКнига, 2005. – 248 с.

320. Хаммер М. Реинжиниринг корпорации : манифест революции в бизнесе / М. Хаммер, Д. Чампи; пер. с англ. – Москва : Манн Иванов и Фербер, 2011. – 288 с.
321. Хан Д. Пик : Планирование и контроль : концепция контроллинга / Д. Хан; пер. с нем. – Москва : Финансы и статистика, 1997. — 799 с.
322. Харкевич А.А. О ценности информации // Проблемы кибернетики. Вып. 4. – Москва: Физматгиз, 1960. – С. 53-57.
323. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ; пер. с англ. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.
324. Чаленко А.Ю. Самоорганизация и энтропия в природе и экономике [Электронный ресурс] / А.Ю. Чаленко // Капитал страны. – 2012. – Режим доступа : <http://kapital-rus.ru/articles/article/211036/> (дата обращения 20.01.2020).
325. Чеботарев В.Г. Роль субъективности в бизнес-процессах / В.Г. Чеботарев, А.И. Громов // Бизнес-информатика. – 2013. – № 1 (23). – С. 3-9.
326. Человек институциональный : монография / под ред. О.В. Иншакова. – Волгоград : Изд-во ВслГУ, 2005. – 854 с.
327. Чернавский Д.С. Синергетика и информация. Динамическая теория информации / Д.С. Чернавский. – Москва: Едиториал УРСС, 2004. – 288 с.
328. Чернер Н. Виды контроллинга / Н. Чернер [Электронный ресурс] // Управляем предприятием. – 2013. – № 4 (27). – Режим доступа : <http://upr.ru/upload/iblock/5e7/cherner-0427.pdf> (дата обращения 20.01.2020).
329. Чиков Д.В. Генезис и история контроллинга как направления стратегического развития хозяйствующих субъектов / Д.В. Чиков // Аудит и финансовый анализ. 2015. № 2. С. 342-347.
330. Шапошников А.А. Профессиональное суждение и его роль в аудите / А.А. Шапошников Т.В. Сеницына // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 4-7.
331. Шаститко А.Е. Новая институциональная экономическая теория : монография. – Москва : ТЕИС, 2010. – 828 с.

332. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа : учеб. / А.Д. Шеремет. – 3-е изд., доп. – Москва : ИНФРА-М, 2011. – 352 с.
333. Шигаев А. И. Контроллинг стратегии развития предприятия : учеб. Пособие / А. И. Шигаев. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 351 с.
334. Широбоков В.Г. Стратегический аудит как средство долгосрочных целей экономического субъекта / В.Г. Широбоков, Д.Н. Литвинов // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 31 (373). – С. 58-66.
335. Шитова Т.Ф. Ведение контроллинга с помощью информационно-аналитической системы «1С : ERP Управление предприятием 2» / Т.Ф. Шитова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21. – № 9 (447). – С. 1007-1023.
336. Шляго Н.Н. Инновация как инструмент контроллинга / Н.Н. Шляго Н.Н // Методология управления инновациями в промышленности / Л.В. Краснюк, А.М. Османова, Д.П. Русинов и [др.]. – Санкт-Петербург, 2013. – С. 186-203.
337. Шляго Н.Н. Контроллинг в период перехода к обществу знаний / Н.Н. Шляго // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. – 2011. – № 6 (137). – С. 119-124.
338. Шляго Н.Н. Современные факторы формирования концепции контроллинга / Н.Н. Шляго // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. – Экономические науки. – 2012. – № 4 (151). – С. 125-131.
339. Шмаленбах Э. Счетные планы. (Derkontenrahmen). Опыт унифицированной классификации счетов производственных предприятий / Э. Шмаленбах. – Ленинград : Изд-во «Экономическое образование», 1928. – 93 с.
340. Шохнех А.В. Теория и методология формирования контрольных аналитических процедур оценки развития и применения информационных технологий / А.В. Шохнех, Н.Н. Макарова // Известия международной академии аграрного образования. – 2012. – Т. 2. – № 15. – С. 145-156.

341. Шустер Г. Детерминированный хаос : Введение / Г. Шустер. – Москва: Мир, 1988. – 253 с.
342. Эккерсон У.У. Панели индикаторов как инструмент управления : ключевые показатели эффективности, мониторинг деятельности, оценка результатов / У.У. Эккерсон; пер. с англ. А. Сатунин. – Москва : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 396 с.
343. Эльяшев Д.В. Мониторинг как элемент контроллинга финансов в АПК / Д.В. Эльяшев, Е.А. Жидкова. // Научное обеспечение развития АПК в условиях импортозамещения : сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции «Развитие агропромышленного комплекса на основе современных научных достижений и цифровых технологий». – Санкт-Петербург. – СПбГАУ. – 2019. – Ч. II. – С. 194-198.
344. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности / Г. Эмерсон; пер. с англ. – Москва: Бизнес-информ, 1997. – 200 с.
345. Юрьева Л.В. Интегрированный управленческий учет и анализ инновационной деятельности промышленных предприятий / Л.В. Юрьева, О.В. Баженов, М.А. Казакова. – Москва : Издательский дом «Инфра-М», 2013. – 157 с.
346. Юсупова С.Я. Бюджетирование в системе контроллинга / С.Я. Юсупова // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2008. – Т. 6. – № 1-3. – С. 240-243.
347. Юсупова С.Я. Управленческий учёт в системе контроллинга / С.Я. Юсупова, В.В. Макрусев, С.Н. Поздеева // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2016. – № 12 (94). – С. 16.
348. Ядгаров Я.С. История экономических учений : учеб. /Я.С. Ядгаров. – Москва : ИНФРА-М, 2009. – 480 с.
349. Яшин В.Н. Информатика : аппаратные средства персонального компьютера : учеб. пособие / В.Н. Яшин. – Москва : Инфра-М, 2008. – 254 с.

350. Arrow K. J. The potentials and limits of the market in resource allocation / K. J. Arrow // Issues in contemporary microeconomics and welfare. – 1985. – pp. 107-124.

351. Babok Guide v3. [Электронный ресурс]– Режим доступа : [https : // www.iiba.org/babok-guide.aspx](https://www.iiba.org/babok-guide.aspx) (дата обращения 20.01.2020).

352. Bychkova S. Accounting policies of agro-industrial complex companies as a key element of the controlling system in the condition of the digital economy / S. Bychkova, D. Eliashev, E. Zhidkova. // New Challenges of Economic and Business Development – 2019 : Incentives for Sustainable Economic Growth : The 11<sup>th</sup> international scientific conference : Proceedings. – Riga : University of Latvia, 2019. – pp.136-147.

353. Bychkova S. Formation of innovation and investment strategy of development of agribusiness business structures in the conditions of economic transformation / S. Bychkova, D. Eliashev, E. Zhidkova. // New Challenges of Economic and Business Development – 2019 : Incentives for Sustainable Economic Growth : The 11<sup>th</sup> international scientific conference : Proceedings. – Riga : University of Latvia, 2019. – pp. 148-158.

354. Bychkova S.M. Informational support as an element of state control of agriculture / S. M. Bychkova, E. A. Zhidkova, D. V. Eliashev // Foods and Raw materials. – 2018. – № 2. – pp. 467-473.

355. Bychkova S. Investments in the system of controlling of organizations of the agricultural complex / S. Bychkova, D. Eliashev, E. Zhidkova // Competitive, Sustainable and Safe Development of the Regional Economy : Proceedings of the Volgograd State University International Scientific Conference (CSSDRE 2019). Advances in Economics, Business and Management Research. – Volgograd, 2019. – Vol. 83. – pp. 120-125.

356. Bychkova S.M. Measurement of information in the subsystem of internal control of the controlling system of organizations of the agro-industrial complex. / S. M. Bychkova, N. N. Makarova, E. A. Zhidkova // Entrepreneurship and sustainability issues. – 2018. – Vol.6 (№1). – Pp. 35-43.

357. Bychkova S. Production activity control methods of the agricultural organizations / S. Bychkova, E. Zhidkova, D. Eliashev // *Entrepreneurship and Sustainability Issues*. – 2019. – Vol.7 (№2). – pp. 1330-1340.
358. *Cima Official Terminology* / G. Eaton. – London : Elsevier Science, 2005. – 156 p.
359. Coase R.H. The Nature of the Firm// *Economica. New Series*. – 1937. – Vol. 4. – № 16. – pp. 386-405.
360. Commons J.R. Institutional Economics // *The American Economic Review*. – 1931. – Vol. 21. – No. 4. – pp. 648–657.
361. Darkhovski B.S. Nonparametric methods in change-point problems: a general approach and some concrete algorithms / B.S. Darkhovski // *Change-point problems : Lecture Notes – Monograph Series*. – Netherlands : Institute of Mathematical Statistics, 1994. – pp. 99-107.
362. Does the Market Respond to an Endorsement of Social Responsibility? The Role of Institutions, Information and Legitimacy / J. P. Doh, S. D. Howton, S. W. Howton, D. S. Siegel // *Journal of Management*. – 2010. – Vol. 36. – № 6. – pp. 1461–1485.
363. Drucker P.F. *The Effective Executive* / P.F. Drucker. – New York : Harper-Collins, 2002. – 208 p.
364. Dutta S. *Process Re-engineering, Organizational Change and Performance Improvement* / S. Dutta, J.F Manzoni. – London : McGraw-Hill Book Co Ltd, 1999. – 480 p.
365. Follett M.P. *The New State : Group Organization the Solution of Popular Government* / M.P. Follet. – New York : Longmans, Green, 1918. – 385 p.
366. Freeman R.E. *Strategic Management : A Stakeholder Approach* / R.E. Freeman. – Boston : Pitman Publishing, 1984. – 276 p.
367. Gielingh W.A *A Theory for the modeling of complex and dynamic systems* / W.A. Gielingh // *Itcon* – Vol. 13. – 2008. – pp. 421-475.

368. Global Management Accounting Principles [электронный ресурс] // Chartered Global Management Accountant. – 2020. – режим доступа : <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf> (дата обращения 20.01.2020).

369. Hartley R.V.L. Transmission of Information / R.V.L. Hartley // Bell System Technical Journal. –1928. – Vol.7. – № 3. – pp. 535-563.

370. Jepperson R.L. Institutions, Institutional Effects, and Institutionalism / R.L. Jepperson // The New Institutionalism in Organizational Analysis. – 1991. – pp. 143–163.

371. Kaverina O. Problematic issues of cost accounting policies in Russian companies / O. Kaverina, P. Lebedeva, T. Terenteva // Proceedings of 2016 International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016). – 2016. – pp. 213-221.

372. Kontsevaya S. Managerial accounting and agricultural efficiency control in Russia / S. Kontsevaya, R. Alborov // Agrarian Perspectives XXVI : Competitiveness of European Agriculture and Food Sectors Proceedings of the 26th International Scientific Conference. – 2017. – pp. 145-150.

373. Kupper H.-U. Coordination und Interdependenz als Bausteine einer konzeptionellen und theoretischen Fundierung des Controlling / H.-U. Kupper // Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme. – Wiesbaden : Gabler, 1988. – pp.163-183.

374. Malo J.L. Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilite a la francaise / J.L. Malo // In melanges en l'honneur du professeur Claude Perochon. – Paris, 1995. – pp. 357-376.

375. March J.G. Organizations / J.G. March, H.A. Simon. – New York : John Wiley & Sons, 1958. – 262 p.



376. Mitchell R.K. Who Matters to CEOs. An Investigation of Stakeholder Attributes and Salience, Corporate Performance and CEO Values / R.K. Mitchell, B.R. Agle., J.A. Sonnenfeld // *Academy of Management Journal*. – 1999. – Vol. 42. – № 5. – pp. 507-525.

377. Obukhov S.P. Self-organized criticality : Goldstone modes and their interactions / S.P. Obukhov // *Phys. Rev. Lett.* – 1990. – Vol.65. – № 12. – pp.1395-1398.

378. Oracle. Integrated Cloud Applications and Platform Services. [Электронный ресурс]. – 2019. – Режим доступа : <https://www.oracle.com/ru/index.htm>.

379. Pozdnyakova A.Y. Application of a graphical test for analyzing dynamic systems with a joker / A.Y. Pozdnyakova, L.N. Sergeeva // *Journal of Mathematical Sciences*. – 2001. – 107(6). – pp. 4477-4481

380. Preissler P.R. Controlling : Lehrbuch und Intensivkurs / P. R. Preissler. – Munchen : Oldenbourg - Wien, 1992. – 215 p.

381. Prosekov A. The Starch Analogue of Pharmaceutical Gelatin for Production of Capsules for Medical Purposes / A. Prosekov, E. Ulrikh, E. Zhidkova, O. Babic // *World Applied Sciences Journal*. – Vol. 26. – № 9. – 2013. – pp. 1248-1251.

382. Ryabko T.V. Budgeting system in administrative account of the modern organization / T.V. Ryabko, E.A. Zhidkova, V.P. Zotov // *Foods and Raw materials*. – 2016. – №1. – pp. 181-185.

383. Shannon C.E. A Mathematical Theory of Communication / C.E. Shannon // *Bell System Technical Journal*. – 1948. – Vol. 27. – pp. 379-423.

384. Takens F. Detecting strange attractor in turbulence / F. Takens // *Lecture Notes in Math.* – Luxemburg : Springer, 1981. – pp. 89-94. – doi: 10.1007/BFb0091924

385. Toynbee A.J. Study of History / A.J. Toynbee. – London, New York, Toronto : Oxford University Press Publisher 1946. – 215 p.

386. Trotman K.T. Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting / K.T. Trotman, H.C. Tan, N. Ang // *Accounting and Finance*. – 2011. - Vol. 51. – pp. 278-360.

387. Ultrasonic and microwave activation of raspberry extract : antioxidant and anti-carcinogenic properties / N. Eremeeva, N. Makarova, E. Zhidkova, V. Maximova, E. Lesova. // *Foods and Raw Materials*. – 2019. – Vol. 7 (№ 2). – pp. 264-273.

388. Waldrop M.M. Complexity : The emerging science at the edge of order and chaos / M.M. Waldrop. – New York : *Touchstone*. – 1993. – 380 p.

389. Weber J. Einführung in das Controlling / J. Weber, U. Schäffer, Ch. Binder. – Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag, 2011. – 367 p.

390. Zhidkova E. A. The Main Labor-Forming Factors and the Assessment of Labor Efficiency in Agriculture (By the Example of Kemerovo Oblast) / E. A. Zhidkova, V. P. Zotov, A. M. Dvorovento. // *Foods and Raw Materials*. – Vol. 2. – № 1. – 2014. – pp. 91-97.

391. Zotov V. P. A Methodology for implementing a current cost management system at processing companies of the distilling industry : the case of the Mariinsk distilling plant / V. P. Zotov, E. A. Zhidkova, N. S. Alekseeva. // *Foods and Raw materials*. – 2013. – №1. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/a-methodology-for-implementing-a-current-cost-management-system-at-processing-companies-of-the-distilling-industry-the-case-of-the-mariinsk>

392. 1С ERP [Сайт]. – Режим доступа : <https://www.youtube.com/channel/UCCPnw0R0k7nSwmLg17GMNAA/feed>

## **ПРИЛОЖЕНИЯ**



## Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Система управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности				*	*										
Система управления прибылью				*											
Система мышления и управления						*									
Руководящая концепция эффективного управления						*									
Управление прибылью							*								
Система регулирования							*								
Управленческая система								*							
Достижение оперативных и стратегических целей								*							
Межфункциональная система (подсистема) предприятия									*						
Непрерывно функционирующая система контроля										*					
Система, ориентированная на результат											*				
Сбор и обработка информации в процессе разработки, координации и контроля											*				



## Приложение Б

## Обобщающая классификация методологической составляющей контроллинга

Функции	Оперативный контроллинг		Стратегический контроллинг	
	Задачи	Инструменты	Задачи	Инструменты
1	2	3	4	5
Планирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>- формирование и развитие системы оперативного планирования;</li> <li>- разработка планов в пределах краткосрочного временного горизонта;</li> <li>- планирование и контроль программы;</li> <li>- определение узких и поиск слабых мест для тактического управления;</li> <li>- реинжиниринг бизнеса</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- имитационное моделирование;</li> <li>- новые подходы к планированию (Activity based budgeting/Priority based budgeting/Zero based budgeting)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- формирование и развитие системы стратегического планирования;</li> <li>- определение действий, необходимых для достижения стратегических целей;</li> <li>- формирование портфельных матриц;</li> <li>- инвестиционные планы и проекты;</li> <li>- разработка инновационных планов;</li> <li>- анализ и контроль внешней и внутренней среды;</li> <li>- разработка и корректировка локальных и в некоторых случаях глобальных стратегий</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- трендовые модели;</li> <li>- GAP-анализ (анализ стратегических «люков»);</li> <li>- СОФТ-анализ (анализ сильных и слабых сторон);</li> <li>- новые подходы к планированию (Activity based budgeting/Priority based budgeting/Zero based budgeting)</li> </ul>

## Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5
Учет	<ul style="list-style-type: none"> <li>- сбора и анализ данных о финансово-производственной деятельности;</li> <li>- разработка и ведение системы внутреннего учета;</li> <li>- стандартизация и унификация учета</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- учетная политика;</li> <li>- методы учета затрат;</li> <li>- теория ограничений;</li> <li>- система управленческой отчетности</li> <li>- международные стандарты финансовой отчетности (IFRS);</li> <li>- система ключевых показателей;</li> <li>- бюджетирование</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- составление стратегических балансов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard, BSC);</li> <li>- теория ограничений;</li> <li>- метод стратегических балансов</li> </ul>
Контроль и регулирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>- определение и документирование фактических показателей (результатов реализации решений);</li> <li>- сравнение фактических показателей с плановыми для определения результатов деятельности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- анализ разрывов;</li> <li>- анализ издержек по центрам учета и отчетности;</li> <li>- бенчмаркинг</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- формирование контролируемых величин для оценки потенциала успеха;</li> <li>- установление нормативных величин, действующих в качестве базы для сравнения;</li> <li>- определение фактических (реальных) значений контролируемых величин;</li> <li>- фиксация отклонений и анализ причин отклонений;</li> <li>- выявление требуемых корректирующих мероприятий для управления отклонениями от стратегического курса</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- анализ стратегических разрывов с помощью сбалансированной системы показателей (Balanced Scorecard, BSC), контрольного инжиниринга,</li> </ul>



## Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5
Информационно-аналитическое обеспечение	<ul style="list-style-type: none"> <li>- разработка архитектуры информационной системы;</li> <li>- всестороннее раскрытие причин отклонений и влияния факторов на экономическую ситуацию;</li> <li>Анализ экономической эффективности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- информационные технологии (IT/IS);</li> <li>- информационная технология Big Date;</li> <li>- финансовый анализ показателей деятельности</li> <li>- GAP-анализ (анализ отклонений)</li> <li>- SWOT-анализа</li> <li>- CVP-анализ (анализ соотношения «затраты-объем-прибыль»),</li> <li>- ABC-анализ;</li> <li>- анализ объема заказов;</li> <li>- оптимизация объемов заказов при закупке;</li> <li>- анализ величин в точке безубыточности;</li> <li>- метод расчета сумм покрытия;</li> <li>- анализ возникающих на предприятии узких мест;</li> <li>- методы расчета инвестиций;</li> <li>- анализ скидок;</li> <li>- функционально-стоимостной анализ;</li> <li>- XYZ-анализ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- сбор и систематизация наиболее значимых для принятия решений данных;</li> <li>- расчеты функционально-стоимостного анализа;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- анализ потенциала;</li> <li>- портфельный анализ</li> <li>- анализ логистических цепей;</li> <li>- анализ конкуренции;</li> <li>- разработка сценариев;</li> <li>- анализ потенциала</li> </ul>

## Окончание приложения Б

1	2	3	4	5
Репортинг и консалтинг	<ul style="list-style-type: none"> <li>- обеспечение понятного и эффективного представления отчетов;</li> <li>- агрегация информации;</li> <li>- поставка релевантной информации;</li> <li>- внутреннее консультирование</li> </ul>	-модели создания корпоративной стоимости (Shareholder Value)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- выработка системы контрольных показателей;</li> <li>- отражение стратегических целей в системе показателей;</li> <li>- обоснование перспектив развития;</li> <li>- разработка новых рекомендаций</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- стратегические карты;</li> <li>- прогноз денежных потоков</li> </ul>

## Приложение В

### Управленческий учет: аспект теории ограничений

В настоящее время приходится принимать решения в контексте нескольких развивающихся в экономике процессов: экономической глобализации, инновационных процессов и формирования экономики знаний. Поэтому следует творчески перерабатывать информацию и создавать качественный интеллектуальный продукт.

В науке управления нечасто можно встретить построение теории, которое бы по сложности сопоставлялось с соответствующим учением в физике. Так, теорию ограничений систем (ТОС), которая является одним из методов технологии управления экономическим субъектом, можно сравнить в физике с методами определения пропускной способности потоков в различных режимах движения (величина потока определяется пропускной способностью в самом узком месте).

Создателем фундаментальной теории ограничений (ТОС) является доктор Элияху Голдратт. Теория ограничений систем (ТОС) – это набор инструментов, правил, методик решения проблем<sup>29</sup>.

Теория ограничений воспринимает любой экономический субъект как систему управления, которая состоит из взаимозависимых элементов. Комплексное взаимодействие всех элементов системы управления определяет общую ее результативность. Результат всей системы управления зависит от немногих элементов - ограничений. Любая система имеет всего несколько ограничений, однако, по крайней мере, одно из них является определяющим, иначе прибыль экономического субъекта была бы бесконечно большой, как и объемы выручки. Отсюда – любое действие, предпринятое в любой части системы управления, должно быть оценено тем влиянием, которое оно оказало на достижение цели. Автор системы ограничений разработал процесс непрерывных улучшений управленческого противоречия как механизм фокусирования усилий в направлении достижения системой управления своей цели. Процесс непрерывности улучшений состоит из пяти шагов, суть которых состоит в следующем.

1. Распознавание ограничения системы, препятствующего достижению цели экономического субъекта.
2. Переоценка принципа работы ограничения, пропускной способности, анализ возникновения источника ограничения.
3. Регулирование производственной системы после расширения возможностей ограничения.
4. Расширение ограничения до максимального уровня (увеличение пропускной способности).
5. При ликвидации причины ограничения, вернуться к шагу 1.

---

<sup>29</sup> Детмер, У. Теория ограничений Голдратта. Системный поход к непрерывному совершенствованию / У. Детмер. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 444 с.

При внедрении теории ограничений важно сосредоточиться на конкретной цели, учитывая, что процесс улучшения должен быть непрерывным, так как потенциальные возможности экономических субъектов не ограничены.

В своем произведении «Цель» (1984 г.) Э. Голдратт излагает предлагаемое ТОС решение проблемы контроля производства на отдельном заводе условного предприятия. Но данное решение стало основой для некоторого – производного – применимого в похожей производственной ситуации, но уже в другой области. Этот прием контроля производства Э. Голдратт определил как «барабан - буфер - веревка» (ББВ).

В основе метода ББВ лежит допущение, что производство не может быть полностью синхронным – всегда есть рабочие центры – «узкие места», которые ограничивают пропускную способность. Поэтому необходима концентрация на управлении рабочим центром - «узким местом».

Рабочий центр - узкое место - называется «Барабаном». Как и в примере Э.Голдрата, барабан «отбивает такт» всего производства, и все остальные рабочие центры должны обеспечивать наиболее эффективную загрузку барабана. Простаивание барабана – это простаивание всего предприятия, поэтому перед барабаном следует поддерживать очередь работ (запас необходимых для обработки на барабанае материалов и других ресурсов), чтобы этот рабочий центр был всегда загружен.

Под непрерывностью работы имеется в виду непрерывность на периоде для выполнения одного или нескольких заказов (либо для определенных серийных выпусков).

Чтобы обеспечить упомянутую выше очередь работ перед барабаном, используется буфер, задающий длительность накопления материалов до барабана. Вережка «связывает» запуск барабана и запуск самой первой операции всего графика. Соответственно, запускающая операция отстоит по времени от барабана на длину веревки.

Следовательно, сущность теории ограничений состоит в изменении обнаруженного ограничения, который задает темп работы всей системы, в источник дохода. Интеграция теории ограничений в систему стратегического контроллинга преобразовалась в ТОС-управленческий учет в виде концепции учета прохода (Throughput Accounting), основной целью которого является повышение способности экономического субъекта генерировать денежные активы.

«Управленческий учет по ТОС» - непосредственный результат использования понятий «производительность по денежному потоку», «вложения» и «текущие затраты» в качестве инструментов для принятия управленческих решений - в противоположность традиционному учету затрат (методология теории ограничений не предусматривает калькулирование себестоимости объекта затрат). Управленческий учет по ТОС - это философия, которая в отличие от существующей практики учета затрат подкрепляет качественные

управленческие решения<sup>30</sup>. Таким образом, управленческий учет на основе теории ограничений предоставляет информацию, способствующую принятию управленческих решений в конкретной ситуации.

Положения теории ограничений широко используются в управленческом учете компаний за рубежом, в частности в США. Управленческий учет на основе теории ограничений использует следующие показатели:

- 3) Маржинальная прибыль отражается разность между выручкой и себестоимостью проданной продукции, включающей только переменные затраты на основе сокращенной себестоимости. Формула расчета маржинальной прибыли:

$$TRm = TR - TVC, \text{ где}$$

TRm - маржинальная прибыль

TR - доход (totalrevenue)

TVC - переменные затраты (totalvariablecost)

В ТОС существует понятие «проход», которое соответствует определению маржинальной прибыли.

2) Инвестиции (I) – включают стоимость основных материалов, незавершенного производства и запасов готовой продукции, затраты на исследования и разработки, а также стоимость зданий и оборудования.

3) Текущие затраты (CE) показывают сумму всех текущих затрат (за исключением основных материалов), которые произведены для получения маржинальной прибыли. В текущие затраты входят: заработная плата; арендная плата; затраты на водо-, тепло- энергоснабжение и амортизацию оборудования.

Целью теории ограничений является увеличение маржинальной прибыли при росте вложений в производство и текущих (постоянных) затрат. Теория ограничений рассматривает краткосрочный период и текущие затраты в качестве постоянных.

Оперируя этими показателями в рамках ТОС, можно оценить влияние любого процесса/ресурса на итоговые результаты работы экономического субъекта. Делается это с помощью двух формул, вычисляющих чистую прибыль (Net Profit, NP) и рентабельность инвестированного капитала (ROI):

$$NP = TRm - CE$$

$$ROI = (T - CE) : I$$

Вышеизложенные формулы дают возможность анализировать проход (маржинальную прибыль при «жестком директ-костинге») в целом, товара, товарной группы в зависимости от поставленной цели. Таким образом, оперируя тремя входными показателями можно дать оценку деятельности экономического субъекта и определить направление его развития на средне и долгосрочную перспективу.

<sup>30</sup>Корбетт Т. Управленческий учет по ТОС. Учет прохода / Т. Корбетт ; пер. с англ. ; под общ. ред. Д. Капанова. – Киев: Необхідно і достатньо, 2009. – 240 с.

Шаги управления операциями, которые определены как «узкие места»:

Шаг 1: установить, влияет ли операция, которая является «узким местом», на маржинальную прибыль системы в целом при «жестком директ-костинге».

Шаг 2: обнаружить операцию, представляющую собой «узкое место», путем отслеживания операций с большим количеством комплектующих, ожидающих обработки.

Шаг 3: поддерживать непрерывность совершения операции (она не должна простаивать), которая является «узким местом», и подчинение всех прочих операций (не являющихся «узкими местами») указанной.

Для достижения указанной цели компании часто поддерживают не-большой буферный запас работы, требующей выполнения на машине, которая является «узким местом».

Шаг 4: принять меры по повышению эффективности и увеличению производительности на «узком месте», целью здесь будет увеличение разности между маржинальной прибылью и приростными затратами на осуществление таких мер. Бухгалтер по управленческому учету играет ключевую роль на 4 шаге, рассчитывая величину маржинальной прибыли определяя релевантные и нерелевантные затраты и осуществляя анализ затрат и результатов альтернативных действий.

Управленческий учет по ТОС в полной мере опровергает общепринятую концепцию распределения фиксированных затрат на единицу продукции (работ, услуг). В то время как суммарные цифры по сути остаются теми же, отсутствие распределенных фиксированных затрат способствуют формированию совсем другого качества управленческих решений, которые могут повлиять на ценообразование и маркетинговую стратегию и обеспечить экономическому субъекту конкурентное преимущество. Управленческий учет по ТОС – это философия, которая в отличие от существующей практики учета затрат позволяет принимать более качественные управленческие решения.

Подход теории ограничений к управленческому учету основан на том, чтобы выявлять это ограничение и решить проблемы, связанные с генерацией прибыли.

## Приложение Г

### Концепция учета затрат по процессам: ABC-метод

С точки зрения управления и с позиций процессно-ориентированного подхода в экономическом субъекте наиболее релевантными являются концепции учета затрат по процессам и соответствующего бюджетирования. На практике для расчета стоимости процессов используется метод ABC (Activity Based Costing).

Первые упоминания о методе ABC относятся к 30-м годам 20 века, когда Э. Колер (Eric Kohler), работавший в то время финансовым контролером в администрации штата Теннесси (США), предложил систему учета по центрам ответственности для некоммерческих организаций или компаний, деятельность которых жестко контролировалась. Колер полагал, что подобная система может быть разработана и для коммерческих организаций. Эта идея была возрождена Э. Колером в конце 60-х годов и в начале 70-х годов прошлого столетия развита Дж. Стаубасом (George Staubus), который структурировал и описал ее в монографии, получившей широкую известность в научных кругах. Позднее, после достаточно широкого использования среди американских промышленных компаний этот метод был формализован Международным консорциумом по развитию производства (*Consortium for Advanced Management-International*). В 1987 году вышла в свет книга Х. Джонсона и Р. Каплана «Взлеты и падения управленческого учета», в которой были заложены основы ABC-метода и определены его возможности и значение в управленческом учете.

Российские исследования возможностей использования процессного структурирования в управленческом учете начали осуществляться с начала 2000-х годов и еще не выделились в самостоятельное направление в теории процессного управления. В российской практике управления затратами есть методы, в некоторой степени аналогичные методу ABC – это попроцессный и попередельный методы расчета затрат производства. Однако применение данных методов не обеспечивает в полной мере эффективность управления.

Метод ABC является технологией, которая выходит за границы учета затрат и превращается в эффективный инструмент управления затратами в системе контроллинга.

Основной концепт метода ABC заключается в следующем: детализировать цепочку добавленной стоимости экономического субъекта по совокупности взаимосвязанных функций (операций), отнести стоимость используемых ресурсов на эти функции и распределить стоимость функций между стоимостью конечных продуктов.

Использование процессно-ориентированного ABC-метода целесообразно для экономических субъектов, которые несут большие накладные рас-

ходы, имеют широкий ассортимент продукции и отличаются разнообразием выпускаемых партий продуктов.

Основным достоинством процессного подхода к организации учета и, в частности, распределению накладных затрат, является возможность использовать трудоемкость выполнения процесса или отдельной операции в качестве драйвера (базы распределения). Это достоинство используется в методе ABC при калькулировании себестоимости отдельных продуктов.

ABC-метод следует отнести к группе стратегических методов управления производственными затратами экономического субъекта, образованной в зависимости от перечня объектов, которые создают производственные затраты. В результате чего данный метод активно используется при разработке различных функциональных стратегий (маркетинговой, производственной, финансовой, инвестиционной, кадровой и др.) и позволяет осуществить расчет себестоимости выбранного объекта (по функциям, работам, процессам, процедурам или операциям). ABC-метод устанавливает тот факт, что причиной возникновения производственных затрат является деятельность, а продукция выступает в качестве ее результата. На основе использования ABC-метода осуществляется учет, калькуляция и анализ производственных затрат с позиции конкретного вида деятельности. Это позволяет устанавливать величину себестоимости продукции и работ по тому или иному виду деятельности, определять размер финансовых результатов и эффективность осуществления. Применение ABC-метода неразрывно связано с реализацией функции стратегического контроля, в контексте которого предусматривается сопоставление фактических и плановых значений в долгосрочном периоде на основе осуществления управления по отклонениям.

Необходимо обратить внимание на то, что ABC-метод наиболее эффективно применяется для целей стратегического управления производственными затратами экономического субъекта, доля накладных затрат в которых достаточно велика. Различные методы учета и калькулирования себестоимости продукции предусматривают приблизительное распределение накладных расходов по различным видам продукции, пропорционально заранее выбранной базе распределения. В качестве базы распределения может использоваться количественный показатель, величина которого напрямую зависит от объема производства, например, человеко-часы работы персонала – при трудоемком производстве, машино-часы работы оборудования – при фондоемком производстве, величина прямых материальных затрат – при материалоемком производстве. Такой подход к распределению накладных затрат не обеспечивает определение точной их величины, относящейся к тому или иному виду продукции. Следовательно, управлению производственными затратами экономического субъекта, в части накладными затратами, не уделяется должного внимания, так как невозможно установить какой вклад внес тот или иной вид деятельности в их формирование. Реализация такого распределения выполняема только в условиях незначительной величины накладных расходов, а



стратегическое управление ими не является приоритетной задачей для экономического субъекта.

В рамках метода ABC формируется информационное поле о накладных расходах и их причинно-следственной связи с конкретным продуктом через определение носителей затрат для каждого вида деятельности. При данных обстоятельствах расходы образуются поэтапно в результате выполнения определенных операций:

- на первом этапе устанавливаются объекты затрат и прямые затраты по статьям расходов распределяются на содержание объектов;
- на втором этапе выявляются накладные затраты, структура которых аналогична структуре прямых затрат;
- на третьем этапе выбирается база для распределения прямых и накладных затрат (в форме матрицы);
- на четвертом этапе определяются накладные расходы, связанные с каждой базой распределения затрат;
- на пятом этапе по каждой статье объекта прямых затрат рассчитываются коэффициенты, которые служат базой для распределения накладных затрат;
- на шестом этапе происходит распределение накладных затрат по каждому объекту в разрезе отдельных статей затрат;
- на седьмом этапе в соответствии с установленной базой распределения (этап третий) рассчитывается сводный норматив.

Следует заметить, что реализации алгоритма требует специального математического аппарата.

ABC-метод обеспечивает точное определение величины накладных расходов, относящихся к конкретному виду деятельности. Это достигается за счет идентификации накладных затрат с выделенными видами деятельности экономического субъекта. «Каждому виду деятельности приписывается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения. При этом руководствуются двумя правилами: легкостью получения данных, относящихся к носителю затрат; степенью соответствия измерений расходов через носитель затрат к их действительному значению.

В результате использования ABC-метода определяется:

- величина производственных затрат по каждому виду деятельности экономического субъекта;
- величина совокупных производственных затрат по основным видам деятельности, относящихся к той или иной продукции или к тому или иному потребителю;
- величина полной себестоимости направлений деятельности экономического субъекта.

Следует заметить, что в ABC-методе затраты рассчитываются по стадиям производства без привязки к тому, закончен процесс формирования по-

требительской функции продукции или нет – в этом отличие данного метода от его аналогов, также основанных на промежуточном расчете затрат.

Важным аргументом в пользу ABC-метода выступает возможность его использования в качестве средства контроля затрат, то есть если имеется возможность выявить основные виды деятельности и соответствующие носители затрат, любые действия по сокращению тех или иных, либо обоих сразу, должны повлечь за собой их сокращение. Однако при использовании ABC-метода создаются проблемы, связанные с определением видов деятельности и соответствующих носителей затрат.

ABC-метод также позволяет разрабатывать эффективную стратегию выбора изделий и потребителей, а также стратегию совершенствования конструкции изделий и производственного процесса по сравнению с традиционными методами.

Концепция учета затрат по процессам направлена на повышение эффективности механизма контроллинга затрат в экономических субъектах.

### Основные понятия бизнес-анализа

Основные термины	Пояснения
Изменения (changes)	Акт преобразования в ответ на потребность. Изменения определяются как «Управляемое преобразование организации» – это область бизнес-анализа, связанная с выявлением причин изменений, которые позволяют спровоцировать эти изменения (предотвратить, когда они не требуются) для удовлетворения потребностей бизнеса
Потребности (needs)	Проблема или возможность, которая должна быть решена. Потребности могут содержать любые проблемы, возможности и ограничения, которые имеют потенциальную ценность для заинтересованных сторон. Они включают также рассмотрение целей и задач, рисков, преимуществ, критериев приемки, требований перехода и многое другое
Заинтересованные стороны (stakeholders)	Лицо или группа лиц, имеющих отношение к изменениям, потребностям или решениям. При этом определяются роли и характеристики групп или лиц, которые участвуют в ходе проведения бизнес-анализа в пределах изменений
Решения (solutions)	Конкретный способ удовлетворения одной или более потребностей в контексте (context). Бизнес-анализ помогает экономическим субъектам определить оптимальное решение для своих нужд, с учетом ряда ограничений (в том числе сроки, бюджет, нормативы и др.), в соответствии с которыми они работают
Контекст (context)	Часть окружающей среды (внешние политические, экономические, социологические, технологические факторы), которая охватывает изменения. Данное понятие является дополнительным к группе ключевых понятий.
Ценность (value)	Стоимость, значимость или полезность чего-либо для заинтересованных сторон в контексте. Является частью определения «потребность» - потребности должны предоставлять потенциальную ценность. Ценность может быть измерена различными способами: увеличение продаж, снижение риска, увеличение возможности, повышение производительности и т.д.

## Приложение Е

### Раскрытие направлений государственной поддержки сельскохозяйственного производства в основных законодательных актах РФ

Направления государственной политики развития сельского хозяйства, устойчивого развития сельских территорий	Законодательные акты
1	2
Обеспечение доступности кредитных ресурсов для сельскохозяйственных товаропроизводителей	Постановление Правительства РФ от 29.12.2016 № 1528 «Об утверждении Правил предоставления из федерального бюджета субсидий российским кредитным организациям на возмещение недополученных ими доходов по кредитам, выданным сельскохозяйственным товаропроизводителям, организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим производство, первичную и (или) последующую (промышленную) переработку сельскохозяйственной продукции и ее реализацию, по льготной ставке, и о внесении изменений в пункт 9 Правил предоставления и распределения субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации на возмещение части затрат на уплату процентов по кредитам, полученным в российских кредитных организациях, и займам, полученным в сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативах»
Развитие системы страхования рисков в сельском хозяйстве	Федеральный закон от 25.07.2011 № 260-ФЗ «О государственной поддержке в сфере сельскохозяйственного страхования и о внесении изменений в Федеральный закон «О развитии сельского хозяйства»
Развитие племенного животноводства	Федеральный закон от 03.08.1995 № 123-ФЗ «О племенном животноводстве»
Развитие элитного семеноводства	Федеральный закон от 17.12.1997 № 149-ФЗ «О семеноводстве»
Обеспечение мероприятий по повышению плодородия почв	Федеральный закон от 16.07.1998 № 101-ФЗ «О государственном регулировании обеспечения плодородия земель сельскохозяйственного назначения»
Информационное обеспечение при реализации государственной аграрной политики	Постановление Правительства РФ от 07.03.2008 № 157 «О создании системы государственного информационного обеспечения в сфере сельского хозяйства»
Обеспечение устойчивого развития сельских территорий	Концепция устойчивого развития сельских территорий Российской Федерации на период до 2020 года. Утверждена распоряжением Правительства

	<p>Российской Федерации от 30 ноября 2010 г. № 2136-р;</p> <p>До 1 января 2018 г. – Постановление Правительства РФ от 15.07.2013 № 598 «О федеральной целевой программе «Устойчивое развитие сельских территорий на 2014 - 2017 годы и на период до 2020 года»;</p> <p>С 1 января 2018 г. – Постановление Правительства РФ от 14.07.2012 № 717 «О Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013 - 2020 годы»</p>
Обеспечение производства продукции животноводства	Постановление Правительства РФ от 14.07.2012 № 717 «О Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013 - 2020 годы»
Обеспечение закладки многолетних насаждений	
Обеспечение обновления основных средств сельскохозяйственных товаропроизводителей	
Предоставление консультационной помощи сельскохозяйственным товаропроизводителям, подготовка и переподготовка специалистов для сельского хозяйства	
Поддержка сельскохозяйственных товаропроизводителей, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции на неблагоприятных для такого производства территориях	

**Приложение Ж****Условия функционирования Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013 - 2020 годы на современном этапе**

С 2018 года Постановлением Минсельхоза России от 13 декабря 2017 года №1544 Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013 - 2020 годы переведена на проектное управление [7].

Госпрограмма включает проектный раздел, состоящий из четырех приоритетных проектов. Также выделен процессный раздел, который включает ряд ведомственных целевых программ.

К определенным Госпрограммой приоритетным проектам относятся:

- ведомственный проект «Развитие отраслей агропромышленного комплекса, обеспечивающих ускоренное импортозамещение основных видов сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия»;
- ведомственный проект «Стимулирование инвестиционной деятельности в агропромышленном комплексе»;
- ведомственный проект «Техническая модернизация агропромышленного комплекса»;
- приоритетный проект «Экспорт продукции АПК», реализуемый с 2017 года.

К процессной части Госпрограммы отнесены мероприятия, которые сгруппированы по подпрограммам.

- «Управление реализацией Государственной программы» – с помощью данной подпрограммы планируются совершенствование системы налогообложения и механизма финансового оздоровления сельскохозяйственных товаропроизводителей, совершенствование государственных информа-

ционных ресурсов в сферах обеспечения продовольственной безопасности и управления АПК, обеспечение государственного мониторинга земель сельскохозяйственного назначения.

– «Обеспечение общих условий функционирования отраслей агропромышленного комплекса» – в рамках подпрограммы предусматриваются регулирование рынка сельскохозяйственной продукции, обеспечение эпизоотического благополучия, предупреждение распространения и ликвидация африканской чумы свиней на территории России, компенсация понесенных затрат сельскохозяйственных товаропроизводителей вследствие причиненного ущерба в результате чрезвычайных ситуаций природного характера.

Кроме того, в соответствии с Указом Президента России от 21 июня 2016 года №350 «О мерах по реализации государственной научно-технической политики в интересах развития сельского хозяйства» в процессной части госпрограммы выделены мероприятия [4]:

- «Реализация Федеральной научно-технической программы развития сельского хозяйства»;
- «Обеспечение сохранения коллекции генетических ресурсов растений».

Данные мероприятия объединены в подпрограмму «Научно-техническое обеспечение развития отраслей агропромышленного комплекса», обеспечивающую реализацию Федеральной научно-технической программы развития сельского хозяйства на 2017-2025 годы.

В целях исполнения поручения Президента России по итогам совещания о мерах по развитию легкой промышленности 24 августа 2017 года в нее включена подпрограмма «Развитие сырьевой базы для обеспечения легкой промышленности качественным сельскохозяйственным сырьем».

В Госпрограмму также включены разделы, отражающие сводную информацию по опережающему развитию приоритетных территорий.

Также с 1 января 2018 года федеральные целевые программы «Развитие мелиорации земель сельскохозяйственного назначения России на 2014-2020 годы» и «Устойчивое развитие сельских территорий на 2014-2017 годы и на период до 2020 года» интегрированы в Госпрограмму в качестве ее подпрограмм.

Оценка эффективности реализации Госпрограммы производится ежегодно на основе использования системы показателей и индикаторов.



## Приложение 3

### **Формы отчета о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей агропромышленного комплекса**

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о финансовых результатах;
- Отчет об изменениях капитала;
- Отчет о движении денежных средств;
- Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- Отчет о численности и заработной плате работников сельскохозяйственной организации (Форма №5-АПК);
- Отчет об отраслевых показателях деятельности организаций агропромышленного комплекса (Форма №6-АПК);
- Отчет о затратах на основное производство (Форма №8 АПК);
- Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства (Форма №9-АПК);
- Отчет о средствах целевого финансирования (Форма №10-АПК);
- Отчет о производственных мощностях (объектах агропромышленного комплекса) (Форма №11-АПК);
- Отчет о затратах на выполнение работ и оказание услуг (Форма №12-АПК);
- Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства (Форма №13-АПК);
- Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции первичной и промышленной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья (Форма №14-АПК);
- Отчет о наличии животных (Форма №15-АПК);
- Баланс продукции (Форма №16-АПК);

- Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике (Форма №17-АПК);
- Информация о результатах деятельности сельскохозяйственных потребительских кредитных кооперативов (Форма №1-спрК);
- Информация о результатах деятельности сельскохозяйственных потребительских кооперативов (кроме кредитных) (Форма №1-спр);
- Информация о производственной деятельности глав крестьянских (фермерских) хозяйств- индивидуальных предпринимателей (Форма №1-КФХ);
- Информация о производственной деятельности индивидуальных предпринимателей (Форма №1-ИП).