

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ОРЛОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ И.С.  
ТУРГЕНЕВА»**

На правах рукописи



Котлова Юлия Александровна

**КОНЦЕПЦИЯ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО  
ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗИСТЕНТНОСТИ  
ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**ДИССЕРТАЦИЯ**

на соискание ученой степени доктора экономических наук

Научный консультант:  
д-р экон. наук, профессор Попова Л.В.

Орел–2021

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
Глава 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ДЕТЕРМИНАНТЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИМ СУБЪЕКТОМ.....	21
1.1 Концептуальный анализ теоретических подходов к сущности категории «контроллинг» .....	21
1.2 Трансформация экономической сущности категории «контроллинг» под воздействием условий макро- и микросреды.....	37
1.3 Функциональная роль контроллинга в контексте жизненного цикла экономического субъекта .....	59
Глава 2 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ РЕЗИСТЕНТНОСТИ КАК СТРУКТУРНО-ИНФОРМАЦИОННОЙ ОСНОВЫ КОНТРОЛЛИНГА ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА .....	74
2.1 Типологизация видов устойчивости как основы резистентности экономического субъекта .....	74
2.2 Финансово-экономическая устойчивость как структурный параметр резистентности экономических субъектов.....	83
2.3 Концептуальное содержание резистентности экономического субъекта	98
ГЛАВА 3 НАУЧНЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ПОТРЕБНОСТЕЙ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗИСТЕНТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА .....	110
3.1 Информационная инфраструктура реализации контроллинга резистентности экономического субъекта .....	110
3.2 Внутрихозяйственный учёт как основной инструмент аналитического информационного обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта .....	140
3.3 Бюджетирование в учётно-аналитическом обеспечении контроллинга резистентности экономического субъекта .....	173

Глава 4 ИНСТРУМЕНТАРИЙ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗИСТЕНТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА .....	192
4.1 Концептуальная архитектура системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта .....	192
4.2 Использование системы сбалансированных показателей в учётно-аналитическом обеспечении контроллинга резистентности экономического субъекта.....	200
4.3 Системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта .....	213
Глава 5 НАУЧНЫЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РЕАЛИЗАЦИИ СИСТЕМЫ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗИСТЕНТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА.....	222
5.1 Регламент управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта .....	222
5.2 Модель использования и формирования внутренней отчётности в процессе функционирования контроллинга резистентности экономического субъекта.....	238
5.3 Оценка резистентности на основе параметров стоимости .....	248
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	267
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	274
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	301

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** В условиях постоянно меняющейся бизнес-среды в целях максимизации эффективности и результативности своей деятельности, предприятия среднего и крупного бизнеса внедряют контроллинг в свою управленческую деятельность. По своему действию контроллинг оказывает информационно-аналитическую поддержку менеджмента, обеспечивая управленческую систему данными и способствуя системообразующей и системоувязывающей координации всей деятельности предприятия. Внедрение и постановка системы контроллинга в отдельных экономических субъектах Российской Федерации должно основываться на разработках отечественных и зарубежных ученых и на положительный мировой опыт. Разумное сочетание англо-американской и немецкой концепций контроллинга с особенностями формирования учётно-аналитической системы отечественных предприятий позволяет создать такую систему контроллинга, которая будет отвечать требованиям системы менеджмента для поддержания бесперебойной деятельности предприятия и обеспечения его стратегического развития. В современных условиях возрастает значение контроллинга, его места и роли в системе управления. Формируется восприятие контроллинга как инструмент управления.

За последние годы глобализации мировой экономики возросло значение факторов внешнего воздействия международного уровня дестабилизирующей направленности. Основной внешний фактор связан с пандемией коронавируса и в первую очередь с введением ограничений. Это один из самых крупных кризисов 21 века и даже середины 20 века. По информации из Доклада Всемирного банка об экономике России № 43, «в первом квартале 2020 года в мировом промышленном производстве произошло самое резкое падение за все время после глобального финансового кризиса 2008 года: -4,4% (к предыдущему кварталу с учётом

сезонности)».<sup>1</sup>

Современные мировые тенденции диктуют предприятиям необходимость использовать все доступные инструменты управления для восстановления своей экономической деятельности и её дальнейшего развития. Негативное воздействие внешних факторов снижает устойчивость в экономической деятельности хозяйствующего субъекта, а в случае если это крупное предприятие, то влияет и на соответствующую отрасль национальной экономики.

Сложившаяся ситуация с использованием ограничительных мер при пандемии коронавируса выявила слабые места в планировании последствий выхода из таких ситуаций и обосновала использование инструментов контроллинга для принятия управленческих решений. Существующие виды контроллинга в полной мере обеспечивали потребности стратегического, тактического и диспозитивного менеджмента организации, но не смогли выделить те учётно-аналитические информационные потоки, которые могли бы оценить возможные варианты развития кризисной ситуации и предложить варианты реагирования на внешние и внутренние негативные факторы.

Сложившиеся тенденции в мировой экономике, и их влияние на развитие среднего и крупного бизнеса в России, способствуют тому, чтобы сформировался новый вид контроллинга, который бы определял возможные риски и предлагал варианты использования определённых внутренних бизнес-процессов, способных компенсировать негативные воздействия, снижая их влияние на деятельность предприятия. Что и обосновало актуальность темы исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Становление научных подходов к контроллингу и развитие его теоретических основ происходило во второй половине XX в. Значительный вклад в теорию корпоративного управления

---

<sup>1</sup> Доклад об экономике России № 43. Россия: рецессия и рост во время пандемии: подготовлен экономистами Всемирного банка из Центра глобальной практики по вопросам макроэкономической, торговой и инвестиционной политики (МТИ) / <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/34219/Russia-Recession-and-Growth-Under-the-Shadow-of-a-Pandemic-RU.pdf?sequence=5>

внесли немецкие ученые. Следует отметить работы Д. Хана, Х.Ю. Куппера, П. Хорвата, Й. Вебера, А. Зунда, Д. Шнайдера, Р. Манна и Э. Майера, П. Прайсслера, Т. Рейхманна.

Среди отечественных экономистов вопросами исследования контроллинга как самостоятельной концепции управления занимались С. Фалько, Э.М. Коротков, Т. А. Худякова, А. Д. Шеремет, О.Е. Николаева, И. В. Мырынюк, А. И. Шигаев, Э. А. Уткин, А.М. Павлова, Ю. П. Анискин, А. М. Карминский, Е. А. Жидкова, Н. И. Оленев, Л. А. Малышева, Е.Л. Попченко и другие авторы.

Как самостоятельный вид экономической деятельности контроллинг рассматривается в работах отечественных учёных-экономистов Е.А. Ананькиной, А.К. Андроновой, И.В. Бородушко, Э.К. Васильевой, М.А. Вороновой, А.Е. Суглобова, Т.А. Головиной, Н.Г. Данилочкиной, Р.Е. Исаковой, Л.Ф. Лахиной, М.А. Осташкина, А.М. Резяповой, Л.В. Поповой, Е.Д. Печатновой, В.В. Сыроижко.

Проблемами становления и развития контроллинга как одного из составных элементов управленческой функции, подчеркивая его контратипирующие свойства, занимались такие ученые как О.Н. Волкова, П.Э. Шлендер

Трактовку категории «резистентность» в своем исследовании предложил Д. Г. Михайличенко.

Введение термина «экономический гомеостаз» предложили в своем исследовании А. И. Семененко и В. И. Сергеев.

Научные подходы к дефиниции «устойчивость» относительно экономической системы представлены в работах не только зарубежных, но и известных отечественных учёных Л.Т. Гиляровской, А.В. Ендовицкой, Д. Ковалева, Т. Сухоруковой, З.В. Коробковой, А.Д. Шеремет, Ю.В. Масленко, Н.А. Кульбака, А.Б. Борисова, Е.В. Кувшинниковой, Дж. М. Кейнса, А. Маршалла, А. Смита, А. А. Акимова, Е. С. Бодряшова, Г. О. Гамидова,

В. Г. Колосова, В.А. Крестина, Е. Н. Кучеровой, Г. С. Мерзликиной, Н. В. Чайковской, Л. С. Шаховской, И. Я. Богданова, А. А. Колобова, В. Н. Корниенко, С. Н. Никешина, Л. И. Абалкина, А. Л. Боброва, Д. В. Гордиенко, А. Лившица, Т. М. Конопляник, И. Н. Омельченко и Е. В. Борисовой, И. Н. Петренко С. А. Афонцева, Н. В. Матвеева.

Терминологический базис категории «финансовая устойчивость организации» раскрывается в работах М.В. Беспалова, В.В. Бочарова, А.А. Бабич, М.А. Вахрушиной, В.В. Ковалева, Л.Г. Скамай.

Трактовка термина «экономическая устойчивость» исследовалась в работах О.А. Черняевой, Н.Н. Погостинской, Р.Л. Жамбековой, Е.В. Броило, Н.А.Кульбака, В. Д. Камаева, А.С. Барканова, В.И. Захарченко, О.В. Зеткиной, И.П. Богомоловой, П.В. Окладского, А.Б. Олейник, Ю.М. Сулеймановой

Вопросы формирования и развития учётно-аналитической системы нашли свое отражение в работах И.П. Ульянова, Л.В. Поповой, Е.А. Бобровой, Д.В. Орлова, Н.Н. Хахоновой, С. Л. Ложкиной В.И. Алферова, Э.Р. Шайбаковой, И.В. Кальницкой и А.Н. Данилова, И.А. Масловой, Я.В. Соколова, Е.В. Негашева, Л.Н. Никулиной, Н.А. Тычиной.

Исследование отечественных и зарубежных ученых заложили фундамент для дальнейших разработок концептуальной и методологической направленности по отдельным актуальным вопросам в развитии тематики учётно-аналитического обеспечения контроллинга экономического субъекта, который бы определял возможные риски и предлагал варианты использования определённых внутренних бизнес-процессов, способных компенсировать негативные воздействия. Обоснованная необходимость проработки обозначенных вопросов в совокупности с актуальностью данной тематики для хозяйствующих субъектов в современной экономике обусловили формулировку темы диссертационного исследования, а также

определили его цель, набор задач и предопределили новизну.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Цель диссертационного исследования заключается в развитии теоретико-методологических положений и разработке концептуального подхода к учётно-аналитическому обеспечению контроллинга резистентности экономического субъекта, учитывающая взаимосвязи с управляющей и управляемой подсистемами предприятия.

Целью диссертационного исследования были определены следующие комплексные **задачи**, требующие решения:

- исследовать общенаучные теоретические подходы к понятию и функциональному содержанию контроллинга. Привести авторскую трактовку дефиниции «контроллинг»;

- определить оптимальные для внедрения контроллинга этапы жизненного цикла экономического субъекта и обосновывать учётно-аналитическое обеспечение контроллинга резистентности;

- предложить типологизацию устойчивости и обосновать введение понятия резистентности экономического субъекта;

- предложить информационные кластеры группировки драйверов резистентности экономического субъекта;

- дать авторское определение резистентности, предложить классификацию резистентности экономического субъекта, сформулировать задачи интеграции необходимых информационных потоков в рамках формирования системы контроллинга резистентности;

- разработать типологизацию информационных потоков учётно-аналитического кластера обеспечивающую контроллинг резистентности экономического субъекта, и обосновать необходимость координации в информационном поле контроллинга учётно-аналитических процедур с системой мониторинг;

- выделить бюджетирование как специализированную функцию



контроллинга экономического субъекта, и сформулировать основную задачу контроллинга резистентности;

- разработать концептуальную модель учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта;

- определить и сформулировать основные элементы сбалансированной системы показателей механизма контроллинга резистентности экономического субъекта;

- выявить методологические императивы оценки резистентности экономического субъекта и систематизировать основные стадии формирования и реализации методики оценки резистентности экономического субъекта;

- разработать регламент управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта и предложить модель использования и формирования внутренней отчётности в процессе функционирования контроллинга резистентности экономического субъекта;

- предложить методику оценки резистентности экономического субъекта, основанную на параметрах стоимости.

**Область диссертационного исследования.** Диссертационное исследование выполнено в соответствии с положениями паспорта

Диссертационное исследование выполнено в соответствии с положениям п. 2.3. «Развитие методологии комплекса методов оценки, анализа, прогнозирования экономической деятельности»; п. 2.12. «Теория и методология контроллинга»; п. 2.17 «Методология применения современных информационных и коммуникационных технологий в области экономического анализа» паспорта научной специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учёт, статистика» ВАК Министерства науки и высшего образования РФ (экономические науки).

**Предметом исследования** выступают экономические отношения, складывающиеся внутри хозяйствующего субъекта и относящиеся к

процессу учётно-аналитического обеспечения контроллинга и принятия управленческих решений.

**Объектом исследования** являются предприятия крупного и среднего бизнеса России, имеющие сложившуюся систему управления финансово-хозяйственной деятельностью.

**Теоретико-методологическую основу исследования** составляют фундаментальные положения и концептуальные основы контроллинга, разработки российских ученых и зарубежных исследователей относительно раскрытия вопросов формирования системы контроллинга и оценки устойчивости экономических субъектов.

**Инструментально-методический аппарат исследования.** При исследовании общенаучных теоретические подходы к понятию и функциональному содержанию контроллинга, определении методического инструментария предмета исследования и проработки авторского подхода к построению концепции контроллинга резистентности экономического субъекта были использованы информационные и логические средств познания, теоретические методы познания: анализ, синтез, сравнение, абстрагирование и конкретизация; эмпирические методы познания: изучение литературы, документов, письменный опрос, анкетирование.

**Информационная база исследования** объединяет нормативно-правовые акты, печатные и интернет-издания ученых по основной теме и смежным тематикам исследования, данные финансовой отчётности экономических субъектов лесопромышленного комплекса Хабаровского края, материалы компьютерных справочно-правовых аналитических систем России «Гарант», «КонсультантПлюс», результаты систематизации эмпирических данных полученных самим автором.

**Научная новизна результатов диссертационного исследования** состоит в развитии теоретических положений и разработке концептуального подхода к учётно-аналитическому обеспечению контроллинга

резистентности экономического субъекта, а также в разработке научно-методических рекомендаций по организации системы учётно-отчётной информации в процессе функционирования контроллинга резистентности экономического субъекта, способствующей взаимосвязи с управляющей и управляемой подсистемами предприятия.

Научный подход к формированию основных элементов сбалансированной системы показателей механизма контроллинга резистентности экономического субъекта позволяет осуществить декомпозицию стратегии в ключевые индикаторы, что, в свою очередь, даёт возможность сформировать модель мониторинга эффективности и результативности работы функциональных подразделений по реализации стратегии экономического субъекта.

**Научная новизна подтверждается следующими полученными автором результатами, выносимыми на защиту:**

- исследуя общенаучные теоретические подходы к понятию и функциональному содержанию контроллинга, выделены историко-логические этапы этого процесса. Определено, что комплексность в характеристике дефиниции «контроллинг», определяющая его задачи при минимизации риска и сохранении ликвидности и платёжеспособности предприятия, в значительной степени соотносится с понятием резистентности экономического субъекта. Проведен анализ и определена специфика влияния макро- и микросреды на внедрение контроллинга в российских экономических субъектах, позволившая дополнить дефиницию «контроллинг» с точки зрения достижения состояния резистентности к влиянию негативных факторов внешней и внутренней среды (п. 2.12 Паспорта специальности 08.00.12);

- определены оптимальные для внедрения контроллинга этапы жизненного цикла экономического субъекта, позволяющие контроллингу максимизировать эффективность бизнес-процессов, протекающих на каждом

из этих этапов, и сформировать единый массив форм внутренней и внешней отчётности. Обоснованно учётно-аналитическое обеспечение контроллинга резистентности, что способствует системной модификации и взаимной корреляции в контуре управления с максимальным эффектом (п. 2.12 Паспорта специальности 08.00.12);

- на основе обобщения авторских подходов к определению различных видов категории «устойчивость», предложена факторная типологизация, определяющая виды устойчивости по отношению к экономическому субъекту, нормативу, способу оценки, степени допустимости, уровню управления, степени охвата, допустимости, характеру возникновения, степени постоянства, сферы деятельности, характеру проявления, фактору времени, и обосновано введение понятия резистентности экономического субъекта (п. 2.3 Паспорта специальности 08.00.12);

- предложены информационные кластеры группировки драйверов резистентности экономического субъекта, опирающиеся на критерии полезности и релевантности информации, и направленные на обеспечение способности экономического субъекта адаптироваться к стремительно меняющимся условиям функционирования, восприимчивости к изменениям, и эффективного использования имеющихся ресурсов (п. 2.17 Паспорта специальности 08.00.12);

- дано авторское определение резистентности и предложена классификация резистентности экономического субъекта по форме, по отношению к воздействию, по структурным и функциональным свойствам. Сформулированы задачи интеграции необходимых информационных потоков в рамках формирования системы контроллинга резистентности (п. 2.12 Паспорта специальности 08.00.12);

- разработана авторская типологизация информационных потоков учётно-аналитического кластера, обеспечивающая контроллинг резистентности экономического субъекта, и базирующаяся на семантико-

информационном наполнении, обеспечивающем менеджмент организации потоками дескриптивной, диагностической, предикативной, прескриптивной, валуативной и нормативной информации. Обоснована необходимость координации в информационном поле контроллинга учётно-аналитических процедур с системой мониторинга, обеспечивающей возрастание уровня аргументированности в принятии управленческих решений за счет появления системного эффекта (п. 2.17 Паспорта специальности 08.00.12);

- выделено бюджетирование как специализированная функция оперативного контроллинга экономического субъекта, включающая в себя комплекс бюджетов, разрабатываемых для совокупности прогнозируемых обстоятельств и сценариев, и позволяющая руководству экономического субъекта осуществлять регулярный контроль потребления и расходования финансовых ресурсов в процессе достижения поставленных целей и сформулирована основная задача контроллинга резистентности, заключающаяся в ориентации процесса управления экономическим субъектом на поддержание ключевых параметров функционирования, обеспечивающих его невосприимчивость к негативным воздействиям посредством достижения всех стратегических целей развития предприятия (п. 2.12 Паспорта специальности 08.00.12);

- разработана концептуальная модель учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта, направлена на достижение адаптивности функционирования учётно-аналитической системы к внешним воздействиям в целом и защите от ложных срабатываний и блокировки бизнес-системы предприятия (п. 2.12 Паспорта специальности 08.00.12);

- определены и сформулированы основные элементы сбалансированной системы показателей механизма контроллинга резистентности экономического субъекта, обеспечивающие модель мониторинга эффективности и результативности работы функциональных

подразделений по реализации стратегии экономического субъекта (п. 2.12 Паспорта специальности 08.00.12);

- выявлены методологические императивы оценки резистентности экономического субъекта и систематизированы основные стадии формирования и реализации методики оценки резистентности экономического субъекта, базирующиеся на определении структурного базиса резистентности: финансово-экономической прочности, финансово-экономической упругости, финансово-экономической гибкости (п. 2.3 Паспорта специальности 08.00.12);

- разработан регламент управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта и предложена модель использования и формирования внутренней отчётности в процессе функционирования контроллинга резистентности экономического субъекта, связывающая входящие и исходящие информационные потоки во взаимодействии подразделений экономического субъекта (п. 2.12 Паспорта специальности 08.00.12);

- предложена методика оценки резистентности на основе параметров стоимости, обеспечивающая взаимосвязь каждого фактора стоимости с показателями, на основе которых принимаются управленческие решения, что создает условия для согласования управленческих решений с их последствиями относительно стоимости экономического субъекта (п. 2.3 Паспорта специальности 08.00.12).

**Достоверность** результатов диссертационного исследования обосновывается сформулированными положениями научной работы непротиворечащими существующим законам экономической науки, использованием актуальных учётно-аналитических данных из официальных источников, применением известных информационных и логических средств познания, теоретических и эмпирических методов познания, обсуждением результатов исследования на тематических конференциях разного уровня и

их публикацией в рецензируемых научных изданиях, а также внедрением результатов проведенного исследования в деятельность предприятий лесопромышленного комплекса Хабаровского края.

**Теоретическая значимость исследования** проявляется в возможности использовать разработанные теоретические положения и концептуальные методические подходы для углубления понимания существующих общенаучных теоретических парадигм в отношении понятия и функционального содержания контроллинга, для развития инфраструктуры контроллинга в экономических субъектах крупного и среднего бизнеса, и обосновании оптимальных для внедрения контроллинга этапов жизненного цикла хозяйствующего субъекта, позволяющих сделать бизнес-процессы на каждом из этих этапов более эффективными.

Научные знания дополняются возможностью оценки резистентности экономического субъекта на базе определения параметров стоимости, а экспресс-оценка резистентности экономического субъекта позволит определить степень резистентности предприятия на конкретный момент времени с минимальными временными и трудовыми затратами. Теоретические положения, касающиеся формирования системы контроллинга в системе управления предприятием имеют значение для дальнейших научных разработок и в области теории и методологии контроллинга, организации экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности, развития методов анализа и контроля.

**Практическая значимость результатов исследования** определяется обоснованностью применения крупными и средними по масштабу деятельности российскими предприятиями системы контроллинга с внедрением её в структуру управления, а также выделения контроллинга резистентности в отдельное направление, способствующее определению возможных рисков и разработке вариантов использования определённых внутренних бизнес-процессов, способных компенсировать негативные

воздействия. Научно-методический подход к оценке резистентности на основе параметров стоимости может быть использован для дальнейшего исследования взаимосвязи каждого фактора стоимости с показателями, на основе которых принимаются управленческие решения, что создает условия для согласования управленческих решений с их последствиями относительно стоимости экономического субъекта.

**Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования.** Основные положения диссертационного исследования были представлены в рамках докладов на научно-практических конференциях различного уровня:

– международного: «Актуальные проблемы учёта, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций» (г. Воронеж, 2009 г.), «Актуальные проблемы экономики и права в современных условиях» (г. Пятигорск, 2009г.), «Проблемы инновационного и экономического роста в условиях кризиса» (г. Хабаровск, 2010г.), «Проблемы современной экономики» (г. Новосибирск, 2010 г.), «Проблемы инновационного развития в исследованиях ВУЗов» (г. Тула, 2010г.), «Организационно-экономическая модернизация национальной экономики на Востоке России» (г. Хабаровск, 2011г.), «Современные проблемы устойчивого развития предприятий, отраслей, комплексов, территорий» (г. Хабаровск, 2012 г.), «Перспективы развития бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита в креативной экономике» (г. Новосибирск, 2012 г.), «Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд» (г. Новосибирск, 2011 г.), «Студенческая молодежь – процветанию и развитию Дальневосточного региона» (г. Хабаровск, 2013 г.), «Потребительский рынок XXI века» стратегии, технологии, инновации Материалы международной научно-практической (г. Хабаровск, 2015 г.), «Современные проблемы экономического развития предприятий, отраслей, комплексов, территорий» (г. Хабаровск, 2015 г.), «Современные технологии:



актуальные вопросы, достижения и инновации» (г. Пенза, 2016 г.), «European research» (г. Пенза, 2016 г.), «Фундаментальные и прикладные научные исследования» (г. Пенза, 2016 г.), «European Scientific Conference» (г. Пенза, 2017 г.), «European research» (г. Пенза, 2017 г.), «Экономика, управление и право: инновационное решение проблем» «European research» (г. Пенза, 2017 г.), «Современные социально-экономические процессы: проблемы, закономерности, перспективы» (г. Пенза, 2017 г.), «Инновационное развитие: потенциал науки и современного образования» (г. Пенза, 2018 г.), «Социально-экономические и гуманитарные науки» (г. Санкт-Петербург, 2020 г.), «Финансовая экономика: актуальные вопросы развития» (г.Хабаровск, 2020 г.), «Управление экономикой, системами, процессами» (г. Пенза, 2020 г.), «Финансовая экономика: актуальные вопросы развития» (г. Хабаровск, 2020 г.), «Теория и практика финансово-кредитных отношений в России: идеи молодых учёных-экономистов» (г. Хабаровск, 2021 г.), «Региональные Стратегии экономического развития Форсайт образования» (г. Москва, 2021 г.).

– всероссийского: «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита» (г. Иркутск, 2007 г.), «Проблемы управления, экономики и права в общегосударственном и региональном масштабах» (г. Пенза, 2020), «Актуальные проблемы гуманитарных и общественных наук» (г. Пенза, 2020), «Проблемы и перспективы социально-экономического развития России в XXI веке» (г. Хабаровск, 2021 г.),

Теоретические положения и результаты исследования внедрены в учебный процесс в ФГБОУ ВО «Хабаровский государственный университет экономики и права» и применяются в научной и учебно-педагогической деятельности кафедры бухгалтерского учёта, анализа и экономической безопасности при подготовке специалистов, бакалавров и магистров, а также в программы переподготовки и повышения квалификации специалистов на

базе учебно-методического центра, созданного при ФГБОУ ВО «ХГУЭП».

Диссертационное исследование подготовлено при выполнении научно-исследовательской работы в соответствии с программой научных исследований на период 2020-2024 гг., утвержденной решением Ученого Совета ХГУЭП от 26 июня 2020 г. протокол № 12, на тему «Вопросы совершенствования учёта и контроля факторов хозяйственной жизни в современных условиях».

**Публикации.** Теоретико-методологические положения, концептуальный подход и научно-методические рекомендации, сформулированные в диссертации, опубликованы в 85 научных работах (авторским объёмом 39,09 п.л.), в том числе 3 монографии (в т.ч. главы монографий), 2 статьи Scopus, 1 статья Web of science, 21 научная статья – в изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ, а также в 20 учебных пособиях авторским объёмом 95,96 п.л.

**Структура и объём диссертационной работы.** Содержание диссертации раскрывается через введение, пяти взаимосвязанных по логике изложения глав, обобщающего результаты исследования заключения, библиографического списка литературы, включающего в себя 250 наименований источников. Работа представлена 300 страницами текста и включает в себя 23 таблиц, 55 рисунков, 5 формул.

**Во введении** определена актуальность темы исследования, поставлена цель и сформулирован комплекс задач, конкретизирована область диссертационного исследования, обозначен предмет и объект, выделена и обоснована научная новизна, представлена теоретическая и практическая значимость, а также апробация и внедрение результатов работы.

**В первой главе** «Теоретические детерминанты формирования системы контроллинга в системе управления экономическим субъектом» проведен концептуальный анализ теоретических подходов к изучению сущности категории «контроллинг», исследован процесс трансформации

экономической сущности категории «контроллинг» под воздействием условий макро- и микросреды а также определена функциональная роль контроллинга в контексте жизненного цикла экономического субъекта.

**Во второй главе** «Теоретико-методологические основы исследования резистентности как структурно-информационной основы контроллинга экономического субъекта» рассмотрена типологизация видов устойчивости как основы резистентности экономического субъекта, исследована финансово-экономическая устойчивость экономического субъекта как структурный параметр его резистентности и определено концептуальное содержание резистентности экономического субъекта

**Третья глава** «Научные аспекты формирования учётно-аналитической информации для потребностей системы контроллинга резистентности экономического субъекта» посвящена исследованию информационной инфраструктуры реализации контроллинга резистентности экономического субъекта, рассмотрено информационное обеспечение контроллинга резистентности экономического субъекта, через систему внутрихозяйственного учёта и систему бюджетирования. сформулирована основная задача контроллинга резистентности

**В четвертой главе** «Инструментарий учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта» представлена концептуальная архитектура системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта, определены и сформулированы основные элементы сбалансированной системы показателей механизма контроллинга резистентности экономического субъекта выявлены методологические императивы оценки резистентности экономического субъекта и систематизированы основные стадии формирования и реализации методики оценки резистентности экономического субъекта.

**Пятая глава** «Научные рекомендации по реализации системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта» посвящена разработке регламента управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта, предложена модель использования и формирования внутренней отчётности в процессе функционирования контроллинга резистентности экономического субъекта, а также разработана методика оценки резистентности экономического субъекта на основе параметров стоимости.

**В заключении** обобщены теоретические и научно-методические выводы по рассматриваемым вопросам темы исследования, сформулированы предложения по практическому внедрению разработанных автором рекомендаций.

# ГЛАВА 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ДЕТЕРМИНАНТЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИМ СУБЪЕКТОМ

## 1.1 Концептуальный анализ теоретических подходов к сущности категории «контроллинг»

Процессы, происходящие в современной экономике, обусловленные, главным образом, турбулентностью внешней и внутренней среды, приводят к тому, что трансформируются информационные потребности руководства экономического субъекта, растут требования к глубине, содержанию и качеству информации, обеспечивающей принятие руководством обоснованных экономических решений. Информационные потребности модифицируют управленческие модели, вызывая необходимость в разработке и применении специальных стратегий и методов управления. В этих условиях внедрение и развитие системы контроллинга становится особенно актуальным.

С точки зрения этимологического происхождения словоформы «контроллинг» можно утверждать, что оно является «производным от английского существительного «control», которое буквально означает «сверка, пересчёт», глагола «to control» – «контролировать, управлять», а также французского «contrôle», что означает контрольный список, реестр» . Подчеркнём, вне зависимости от схожести основы указанных терминов, отождествлять понятия контроля и контроллинга не следует. Даже с точки зрения лингвистики само английское слово controlling, получив окончание – ing, являющееся, как известно, в английском языке признаком продолженности действия, приобретает иной смысл относительно термина control, и означает процесс не одномоментный, а продолжительный. Таким образом, уже с семантической точки зрения контроллинг характеризуется

непрерывно осуществляемыми контрольными процедурами.

При этом можно утверждать, что контроллинг, как и контроль, возник задолго до его научного обоснования. Становление общенаучных теоретических подходов к понятию и функциональному содержанию контроллинга прослеживается на нескольких историко-логических этапах.

В XV веке н.э. была предпринята первая попытка решения задач государственного управления с помощью идей контроллинга. (Рисунок 1.1) Впервые понятие «контроллинг» встречается в английских источниках, из которых становится ясно, что в Англии в этот период была впервые введена должность «countllour» при дворе короля<sup>2</sup>.

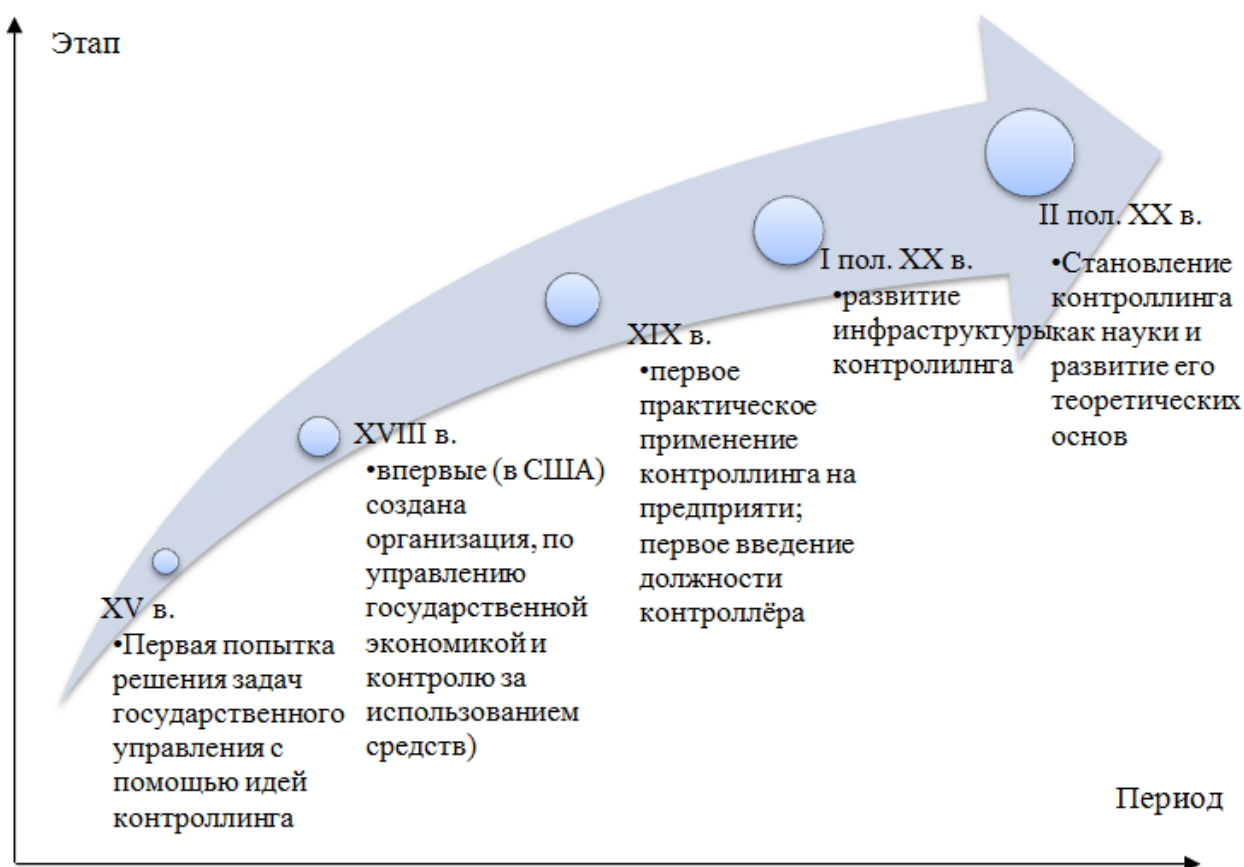


Рисунок 1.1- Историко-логические этапы становления общенаучных теоретических подходов к контроллингу

Обязанности контролера в тот период ограничивались документарным

<sup>2</sup> Котлова, Ю.А. Теоретические детерминанты формирования системы учётно-аналитического контроллинга резистентности экономического субъекта / Ю.А. Котлова // Фундаментальные исследования, – 2021. – №3.

отражением и контролем товарных и денежных потоков, что далеко от современной трактовки этого понятия. Позднее, становление идей контроллинга происходило параллельно в нескольких странах.

Так, в США в XVIII в. н.э. возникло более близкое по значению к современному пониманию значение контроллинга. Именно там, в 1778 году впервые была сформирована организация, ключевыми функциями которой являлись управление государственной экономикой и контроль за использованием средств «Контроллер, аудитор, казначей и шесть уполномоченных по счетам»<sup>3</sup>. Из этого следует, что истоки идей контроллинга изначально проявились и были применены в общественном (государственном) секторе. Ряд государственных учреждений США в разные периоды времени вводил в структуру государственных должностей такие, как «руководитель государственного банковского надзора («Comptroller of the Currency», 1863 г.) и генеральный контролёр («Comtroller general», 1921 г.) во главе Высшего аудиторского агентства США»<sup>4</sup>.

Начиная со второй половины XIX века, параллельно с развитием контроллинга в общественной сфере стали появляться его идеи и принципы стали внедряться и в негосударственный (частный) сектор. Крупные транспортные компании США (Topeka&Santa Fe Railway System, 1880г. и «General Electric Company», 1882г.) примерно в один период времени стали пионерами внедрения «частного» контроллинга, дополнив организационную структуру своих компаний специальными должностями «comptrollers». Первоначально функция контроллеров сводилась к финансово-экономическим вопросам и проведению ревизий. Позднее их задачи были дополнены решением вопросов управления основным капиталом, а также финансовыми вложениями.

---

<sup>3</sup> Трошина, Е.П. Современное состояние и тенденции развития контроллинга в России и за рубежом/ Е.П.Трошина, И.В.Платонов// Вестник Самарского государственного экономического университета. Экономика.-2013.-№5.-С.113-118.

<sup>4</sup> Вебер, Ю. Введение в контроллинг [Текст] / Вебер Юрген, Шеффер ; [пер. с нем. Фалько С. Г., Маликова С. Г., Баев Г. О.]. - Москва: Об-ние контроллеров, 2014. - 412 с.

В дальнейшем происходило перманентное развитие контроллинга. Причём, исторически так сложилось, что максимальный интерес к контроллингу и, как правило, импульс его развитию объективно возникал в периоды кризисных явлений в обществе и экономике, поскольку именно в такие этапы вопрос необходимости успешного управления для преодоления кризисных явлений вставал особенно остро.

Более широкое распространение должность контроллера получила значительно позднее, в начале XX века. Так, в период мирового экономического кризиса, начавшегося в октябре 1929 года, и более известного как «Великая депрессия», наряду с другими мерами реагирования у руководства возникла потребность разработке системы производственного учёта, и, как следствие, внедрения в экономических субъектах элементов контроля параллельно с привычным уже планированием. Это послужило толчком к появлению элементов инфраструктуры контроллинга. Так в 1931 г. В США была основана первая профессиональная организация контроллеров – институт «Controller's Institute of America», несколько позднее, в 1934 г. Учреждён журнал «The Controller», а начиная с 1944 г. существует специальный исследовательский институт в области контроллинга.<sup>5</sup>

Становление научных подходов к контроллингу и развитие его теоретических основ происходило гораздо позднее, во второй половине XX в., преимущественно в Германии. Так, в 70-е гг. там последовательно были созданы следующие объекты инфраструктуры контроллинга:

1970г.: учреждён «институт контроллеров по обучению бизнес-планированию и учёту» (Controller Institut für Unternehmensplanung und Rechnungswesen);

1971г.: учреждена академия контроллеров (Controller-Akademie);

---

<sup>5</sup> Бондаренко, А. А. Проблемы учётно-аналитического обеспечения контроллинга на современных предприятиях / А. А. Бондаренко. — Текст : непосредственный // Экономика, управление, финансы : материалы VI Междунар. науч. конф. – Краснодар, 2016. – 54 с.



1975г.: создана Ассоциация Контроллеров (Controller Verein);

1989г.: впервые выпущен журнал Controller, с целью продвижения идей контроллинга и их популяризации.

Все это создало предпосылки для формирования научной школы контроллинга. Одним из первых её представителей является Т. Райхман, утверждавший, что основными функциональными опциями контроллинга выступают процедуры сбора и обработки информации, которая формируется, главным образом, в процессе формирования производственных планов и далее, в ходе контроля их выполнения, и придававший большое значение нацеленности процедур контроллинга на заранее заданный конечный результат<sup>6</sup>.

Основоположником научной трактовки контроллинга, принято считать немецкого экономиста Дитгера Хана, который, вводя в оборот данное понятие, трактовал его как «информационное обеспечение, ориентированное на результат управления предприятием»<sup>7</sup>. Д. Хан обособил в числе функций контроллинга, которые он исполняет при решении производственных задач, две ключевые функции (планирование и контроль), при этом выделив также и два его направления (стратегический и оперативный). Д. Хан утверждал, что контроллинг призван выполнять задачи исключительно внутрифирменного учёта, и не должен затрагивать факторы внешней среды. Большую роль Д. Хан отводил лицу, принимающему управленческие решения относительно целевых установок экономического субъекта.

Еще один немецкий экономист П. Хорват, основавший консалтинговую компанию Horvath&Partners, придерживался принципиально иного ракурса. Он рассматривал контроллинг с позиции бизнес-целей экономического субъекта и утверждал, что «контроллинг призван обеспечивать руководство

---

<sup>6</sup> Райхман, Т. Менеджмент и контроллинг. Одни цели - разные пути и инструменты / Т. Райхман // Международный бухгалтерский учёт. - 1999. - № 5. - С. 26-36.

<sup>7</sup> Хан, Д. П и К. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Дитгер Хан; Пер. с нем. под ред. и с предисл. А. А. Турчака и др. - М. : Финансы и статистика, 1997. - 799 с..

информационными потоками выполнять функции координирования, реагирования и адаптации к изменяющимся условиям операционной среды экономического субъекта для достижения целей компании».

Таким образом, с позиции П. Хорвата, основное назначение контроллинга заключается в координации и поддержке руководства в ходе операционной деятельности предприятия<sup>8</sup>.

Аналогичной точки зрения придерживался и Х.Ю. Куппер<sup>9</sup>, который, как и П. Хорват, ограничивает функционал контроллинга исключительно координирующей функцией в отношении управленческой системы экономического субъекта. При этом Х.Ю. Куппер впервые предложил применять в отношении экономического субъекта (предприятия) системный подход, при котором ключевым инструментом достижения запланированного результата деятельности и главным координатором всех элементов этой системы он выделял именно контроллинг. Он справедливо утверждал, что каждый экономический субъект включает в себя ряд подсистем (информационная, планирования и контроля, управления персоналом, целевых показателей, принципов управления)<sup>10</sup>, каждая из которых в отдельности требует целенаправленных координационных воздействий.

Продолжил развитие теоретических основ контроллинга, опираясь на концепции, предложенные Х. Ю. Куппером и П. Хорватом, учёный Й. Вебер. Он утверждал, что ключевая миссия контроллинга, как основного элемента управления социальной системой, заключается в «обеспечении и координации процесса принятия решений, на основе таких его базовых функций как планирование, контроль и информирование»<sup>11</sup>. При этом он не считал необходимым координировать контроллинг с системой целей хозяйствующего субъекта.

---

<sup>8</sup>Хорват, П. Контроллинг / П. Хорват, Р. Глейх, М. Сейтер. - Мюнхен, 2015. – 269 с.

<sup>9</sup>Kupper, H.-U. Controlling: Konzeption, aufgaben und instrumente. Stuttgart, 1995

<sup>10</sup>Kupper, H.-U. Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht/H.U.Kupper.–Heidelberg: Physica-Verlag, 1987–P.32-116.

<sup>11</sup> Вебер, Ю. Введение в контроллинг [Текст] / Вебер Юрген, Шеффер ; [пер. с нем. Фалько С. Г., Маликова С. Г., Баев Г. О.]. - Москва : Об-ние контроллеров, 2014. - 412 с.

Несколько позднее авторы Й. Вебер, А. Зунд и Х.Ю. Куппер<sup>12</sup> обобщили свои подходы к пониманию категории «контроллинг» и сформировали совместный комплексный подход к её трактовке. При этом авторы представили систему контроллинга в виде совокупности следующих подсистем (рисунок 1.2):

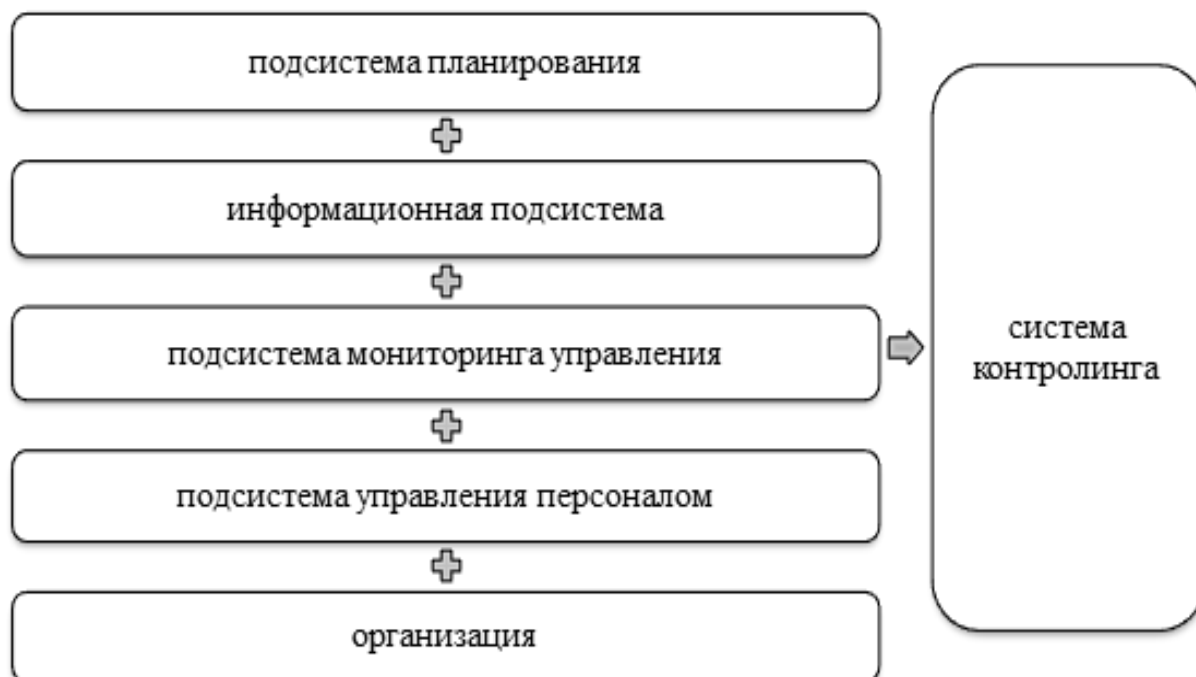


Рисунок 1.2 – Комплексный подход Й. Вебера, А. Зунда и Х.Ю. Куппера к трактовке категории «контроллинг»

В развитие данного подхода Д. Шнайдер утверждал, что основной функцией контроллинга является первичная разработка и последующая координация и регулирование отдельных финансовых планов экономического субъекта, а также их последующее обобщение в единый сводный план. По его мнению, «контроллинг призван обеспечивать данными внутренний производственный учёт с тем, чтобы впоследствии иметь возможность осуществлять контроль над исполнения планов и предоставлять данный о входных параметрах для осуществления последующего

<sup>12</sup> Kupper, H.-U. Zum Verstandis und Selbstverstandnis des Controlling. Thesen zur Konsensbildung / Kupper H.-U., Weber J., Zund A. Muenchen: Gabler, 1990.

планирования»<sup>13</sup>.

Р. Манн и Э. Майер приводят трактовку контроллинга как «система регулирования затрат и результатов деятельности, помогающую в достижении целей предприятия»<sup>14</sup>. Более того, Э. Майер даёт второе определение контроллингу, представляя его ещё и как «руководящую концепцию эффективного управления фирмой и обеспечение её долгосрочного существования»<sup>15</sup>.

Таким образом, очевидно, что происходящие в мировой экономике процессы создали объективные предпосылки для формирования системы контроллинга как науки. Согласимся с мнением доктора экономических наук Т.А. Худяковой, которая в своём исследовании выделила две исторически сложившихся зарубежных модели контроллинга по аналогии с системами развития учёта: американско-британскую и германскую. Среди ключевых задач американско-британской системы контроллинга автор справедливо выделяет «ведение управленческого учёта на основании сведений, полученных из других учётных подсистем, в частности бухгалтерского учёта». В свою очередь основная функция контроллинга в германской модели – «поддержка принятия решений в области стратегии социально-экономической системы и оперативного управления»<sup>16</sup>. Из этого следует, что целевая установка американско-британской модели контроллинга соответствует, главным образом, функционалу управленческого учёта (англ. «Managerial Accounting»), а германская модель, определяющая контроллинг именно как систему поддержки принимаемых руководством решений, сосредоточена непосредственно на категории «Controlling».

---

<sup>13</sup>Muller, R. Determinants for External Communications of IT Project Managers / R. Muller // International Journal of Project Management. – 2003. – № 21.--P.345-354.

<sup>14</sup>Майер, Э. Контроллинг как система мышления и управления / Э. Майер; Перевод с нем. Ю.Г. Жукова, С.Н. Зайцева; Под ред. С.А. Николаевой.-М: Финансы и статистика, 1993.-92,[2]с.

<sup>15</sup>Волков, А.Г. Эволюция концепции контроллинга в аспекте системного развития организации / А.Г. Волков, В.Н. Батова // XXI век: итоги прошлого и проблемы настоящего плюс.---2013.--№7(11).--С.299-303

<sup>16</sup>Худякова, Т.А. Формирование системы контроллинга финансово-экономической устойчивости промышленного предприятия: автореферат дисс. на соискание ученой степени доктора экономических наук. Челябинск, 2018

Подтверждением этого являются слова П. Ховарта, который поясняя свою трактовку и видение ключевых отличий в концепциях контроллинга, названных впоследствии американско-британской и германской, утверждал следующее: «немецкоязычной деловой среде функции контроля аналогичны управленческим услугам, а именно управленческой поддержке в области стратегии компании и управления операциями. В Соединенных Штатах управленческий учёт ограничивается предоставлением информации об оперативном управлении от системы бухгалтерского учёта руководству. В США управленческий учёт (Managerial Accounting) ограничивается поставкой менеджменту оперативной управленческой информации из системы (бухгалтерского) учёта. В настоящее время американские компании делают вывод, что этого недостаточно. Американский «управленческий бухгалтер» наделяется ролью «делового партнёра», по аналогии с немецким контролером»<sup>17,18</sup>.

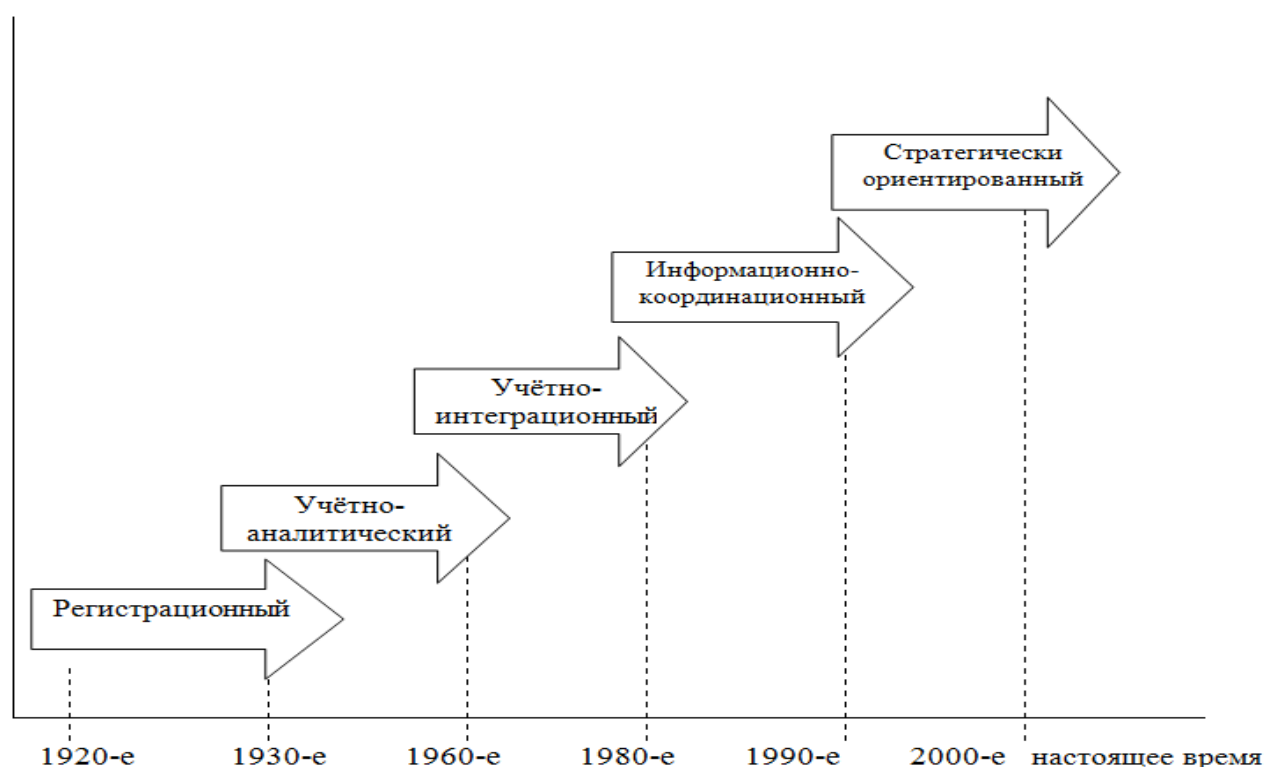


Рисунок 1.3 – Эволюция концепции контроллинга

<sup>17</sup> Хорват, П. Контроллинг / П. Хорват, Р. Глейх, М. Сейтер. - Мюнхен, 2015. – 269 с.

<sup>18</sup> Internetresource: [https://up-pro.ru/library/management\\_accounting/controlling/intervju\\_s\\_peterom\\_horvath](https://up-pro.ru/library/management_accounting/controlling/intervju_s_peterom_horvath)

Обзор концептуальных подходов к контроллингу позволяет проследить этапы эволюции этой категории (рисунок 1.3).

Так, первоначально прослеживалась регистрационная концепция контроллинга (1920-1930-е гг.). В 1930-е гг. возникла учётно-аналитическая концепция, ориентированная на данные учётных систем. В рамках указанной концепции произошло отделение из общей учёной системы управленческого учёта, и вследствие этого смена вектора на прогнозирование ожидаемых результатов деятельности, а не регистрацию фактических. Таким образом, зарождается система, ориентированная на обеспечение информацией процесса принятия управленческих решений в части планирования параметров функционирования экономического субъекта и контроля результатов его деятельности, базирующаяся на учётных данных.

Несколько позже в 1960–1980-х гг. возникает необходимость внедрения интегрированного учёта. Этот этап характеризуется становлением учётно-интеграционной концепции и формированием комплексной системы, ориентированной на информацию, планирование ориентированной а также на оптимизацию информационных потоков. Параллельно происходит активное развитие компьютерной техники, и начинают применяться технологии автоматизации.

В 1980-1990 гг. акценты контроллинга смещаются от информации к координации.

На настоящем этапе развитие концепций контроллинга происходит его эволюционирование в векторе «стратегической навигации»<sup>19</sup> экономического субъекта с параллельной его интеграцией в цифровом информационном пространстве, что согласуется с приоритетами национального развития.

В течение всего периода изучения концепции контроллинга происходит её развитие и трансформация посредством дополнения

---

<sup>19</sup> Котлова, Ю. А. Информационный потенциал бухгалтерского учёта и контроллинга в условиях цифровизации экономики / Ю. А. Котлова, Л. В. Попова // Управленческий учёт. – 2021. – № 4. – С. 63-68.

понятийного аппарата авторскими аргументами в пользу того или иного вектора её развития. В России интерес к контроллингу и потребность в нём возникла значительно позже, чем за рубежом. Это было обусловлено отказом от плановой экономики и развитием рыночных отношений (в 1990-е гг.). Открытие границ расширило доступ к информации о зарубежных тенденциях в управлении в целом и контроллинге, в частности. Первое внедрение контроллинговых процедур произошло в банковском секторе, затем стало распространяться и на другие экономические субъекты.

Основоположником российской концепции контроллинга в компаниях различных отраслей народного хозяйства и форм собственности стал С. Г. Фалько. По его инициативе в 2000 г. в России был впервые проведён Международный Симпозиум, посвящённый вопросам контроллинга, названный. Базой для его проведения стал МГТУ им. Баумана. В рамках данного мероприятия было сформировано Объединение контроллеров информационной России, которое возглавил С.Г. Фалько<sup>20</sup>. В своих трудах С. Г. Фалько выделил несколько этапов эволюции контроллинга в России<sup>21</sup>.

Становление общенаучных теоретических подходов к понятию и функциональному содержанию контроллинга основано на нескольких историко-логических этапах (рисунок 1.4).

Позднее, в развитие отечественной концепции контроллинга внесли свой вклад и другие российские экономисты.

В процессе эволюции отечественных подходов к категории контроллинга ученые по-разному определяли его сущность.

Так, А. Д. Шеремет и О. Е. Николаева дают следующее определение контроллинга: «система управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности предприятия»<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup>Фалько, С.Г. Контроллинг в России: современное состояние и перспективы развития /С.Г.Фалько //Контроллинг на малых и средних предприятиях: сборник научных трудов IV Международного конгресса по контроллингу. –М.:Некоммерческое партнерство«Объединение контроллёров»,2014.-С.3-7

<sup>21</sup>Там же

<sup>22</sup>Управленческий учёт:учеб.пособие/ Под ред.А.А. Шеремета. - 3-е изд., – М.: ИД ФБК-Пресс,2005.-С.317

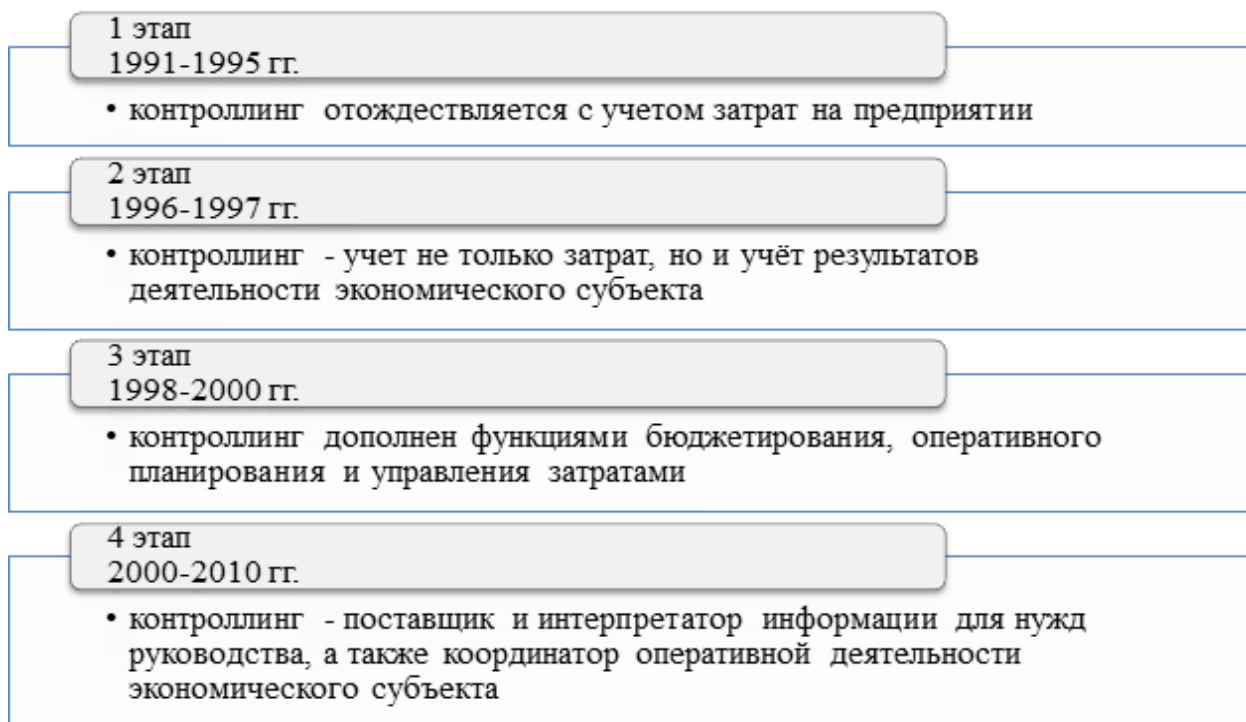


Рисунок 1.4 - Историко-логические этапы эволюции контроллинга в России

Авторы Ю. П. Анискин и А. М. Павлова определяют содержательную характеристику контроллинга в виде совокупности процедур, «ориентированных на устранение «узких мест» и нацеленной на будущее, согласно предварительно поставленным целям и задачам получения определённых результатов»<sup>23</sup>.

Л. А. Малышева, исследуя и трактуя категорию «контроллинг», толкует её следующим образом: «контроллинг на предприятии выполняет метафункцию управления, которая позволяет координировать процессы менеджмента: контроль, планирование, мотивацию и организацию. Координация заключается в согласовании подсистем и призвана обеспечить обратную связь в контуре регулирования»<sup>24</sup>. Таким образом, Л.А. Малышева позволила себе расширить значимость научной компоненты контроллинга

<sup>23</sup> Анискин, Ю.П. Организация и управление малым бизнесом : учеб. пособие по специальности «Менеджмент орг.» / Ю. П. Анискин, А.М. Павлова. – 2-е изд. – М.: Омега-Л,2005. - 280 с

<sup>24</sup> Малышева, Л.А. Управление организационными изменениями промышленных предприятий на основе контроллинга: дисс... докт.экон.наук:08.00.05 / Малышева Лариса Анатольевна.-Екатеринбург,2005.—323 с.



выделив его в самостоятельное теоретическое направление с присущим ему предметом, объектом и методами реализации.

В развитие предыдущей трактовки Э. А. Уткин и И. В. Мырынюк в изданном ими пособии «Контроллинг: российская практика» обосновывают своё мнение, что «контроллинг – концепция эффективного управления фирмой в целях обеспечения её стабильного существования на рынке»<sup>25</sup>.

Инициатор исследований в области контроллинга в России С. Г. Фалько справедливо выделяет в содержании рассматриваемой нами категории трёх компонент: философия, функция и организация. При этом он приводит следующее его содержание: «философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия в долгосрочной перспективе»<sup>26</sup>. В то же время с и зрения функционала, который несёт в себе контроллинг, по мнению С. Г. Фалько и его соратников, он представляет собой «ориентированную на долгосрочное и эффективное развитие систему информационно-аналитической, методической и инструментальной поддержки руководителей предприятия по достижению поставленных целей, обеспечивающая реализацию цикла управления по всем функциональным сферам и процессам посредством измерения ресурсов и результатов деятельности»<sup>27</sup>.

Аналогичной точки зрения придерживается ещё одна группа учёных (А. М. Карминский, Н. И. Оленев и А. Г. Примак), также признанных классиками отечественного контроллинга, интерпретирующих указанную научную дефиницию так: «...концепция управления, возникновение которой обусловлено практическими предпосылками трансформации методик современного менеджмента»<sup>28</sup>, в основе которой «лежит стремление

---

<sup>25</sup>Уткин, Э.А. Контроллинг: российская практика / Э.А.Уткин, И.В.Мырынюк. –М.:Финансы и статистика, 1999.–272 с.

<sup>26</sup>Карминский, А.М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М.Карминский, Н.И.Оленев, А.Г.Примак, С.Г.Фалько.--М.: Финансы и статистика,2012.--256 с.

<sup>27</sup> Там же

<sup>28</sup> Там же

обеспечить успешное функционирование организационной системы в долгосрочной перспективе»<sup>29</sup>.

Ряд авторов при исследовании сущностного содержания контроллинга рассматривают его не как комплексное понятие, а акцентируют своё внимание на отдельных наиболее значимых составляющих его функциях.

Например, Е. К. Васильева и И. В. Бородушко, называют его «инструментом методологического и информационного сопровождения управленческого процесса»<sup>30 31</sup>.

В трактовке П.Э. Шлендера контроллинг в значительной степени ориентирован на кадровую его функцию, в связи с чем автор определяет его так: «...система регулирования затрат и результатов деятельности, которая помогает достигать целей организации, избегать неожиданностей и своевременно принимать правильные управленческие решения»<sup>32</sup>.

Несколько шире трактуют рассматриваемую категорию А.К. Андропова и Е.Д. Печатнова, наделяя контроллинг качественно иным функционалом и определяя его как «межфункциональный инструмент управления, выполняющий финансовую, экономическую и интегрирующую функцию для принятия управленческих решений через набор соответствующих методов планирования, учёта, контроля и анализа путем целенаправленного сбора и обработки необходимой для этого информации»<sup>33</sup>.

Ряд учёных в качестве системообразующей функции контроллинга выделяют его информационно-измерительную составляющую. В частности,

---

<sup>29</sup> Карминский, А.М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М.Карминский, Н.И.Оленев, А.Г.Примаков, С.Г.Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 256 с.

<sup>30</sup> Бородушко, И.В. Стратегическое планирование и контроллинг : [теория и практика стратегического планирования на предприятии, контроллинг: теория, стратегические основы, методология орг.] / И. В. Бородушко, Э. К. Васильева. - Москва [и др.] : Питер, 2006. - 192 с.

<sup>31</sup> Живаева, Т.В. Контроллинг : учеб. пособие / Т.В. Игнатова; Т.В. Живаева. — Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2016. — 85 с.

<sup>32</sup> Шлендер, П.Э. Аудит и контроллинг персонала организации / П.Э. Шлендер. – М.: Вузовский учебник, 2010. – 262 с.

<sup>33</sup> Андропова, А.К. Оперативный контроллинг / А.К. Андропова, Е.Д. Печатнова. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2006. – 160 с.

А.И. Шигаев объясняет его, как «...контрольно-информационную систему обеспечения управления развитием предприятия на основе измерения ресурсов, затрат и результатов внутрихозяйственной деятельности, бизнес-процессов и всей деятельности предприятия»<sup>34</sup>.

Многие современные исследователи, например М.А. Осташкин продолжая изучать теоретические и практические аспекты контроллинга, трактуют понятие «контроллинг системе управления предпринимательской структурой», как «комплексный интегрированный инструментарий, обеспечивающий информационно-аналитическую поддержку принятия решений во всех подсистемах управления с учётом заявленных предпринимательской структурой стратегических ориентиров»<sup>35</sup>.

Ещё одна группа экономистов – В. В. Сыроижко, М. А. Воронова и Л. Ф. Лахина – придерживаются комплексности в характеристике дефиниции «контроллинг». Они определяют его следующим образом: «...это система ориентирована на будущее развитие предприятия. Его задачей является ориентация управленческого процесса на максимизацию прибыли и стоимости капитала при минимизации риска и сохранении ликвидности и платёжеспособности предприятия. Он представляет собой, по-сути, основу, управления и базируется на экономической системе, систематичности управления и автоматизированном порядке управления. При отсутствии хотя бы одной составляющей система управления не является контроллингом»<sup>36</sup>.

Указанная трактовка в значительной степени соотносится с понятием резистентности экономического субъекта (необходимо выделить те характеристики, которые соответствуют понятию резистентности или ставить сформулировать проблему дальнейшего развития понятия

---

<sup>34</sup>Шигаев, А.И. Контроллинг стратегии развития предприятия / А.И.Шигаев.–М.:ЮНИТИ-ДАНА,2008. –351 с.

<sup>35</sup>Осташкин, М.А. Контроллинг как инструмент повышения эффективности управления деятельностью предпринимательских структур: дисс. кандидата экономических наук: 08.00.05 / Осташкин Михаил Александрович; [Место защиты: Рос. акад. предпринимательства].-Москва, 2014 -179с.

<sup>36</sup>Сыроижко В.В., Воронова М.А., Лахина Л.Ф. Сущность, содержание и назначение контроллинга в деятельности предприятий и организаций // Крымский экономический вестник.2014.--№ 2(09).--С.184-188.

контроллинга).

В отличие от остальных исследователей, О.Н. Волкова, так объясняет суть контроллинга: «контроллинг – немецкая концепция производственного учёта, делающая упор прежде всего на контроль за поведением и уровнем затрат, и во вторую очередь – на калькуляцию себестоимости... В русскоязычной литературе означает все, что угодно, вплоть до управленческого учёта, что необоснованно»<sup>37</sup>, тем самым сужая сущностное содержание контроллинга, и подчёркивая его дублирующую характеристику.

Таким образом, мы отследили генезис категории «контроллинг» и рассмотрели авторские подходы к его пониманию. Очевидно, контроллинг представляет собой разноаспектную экономическую категорию, которая, несмотря на довольно длительный период изучения, до сих пор не получила однозначной интерпретации и выбора характеризующих данную категорию показателей.

С течением времени научные знания в этой области прирастали результатами новых исследований. Изучению данной категории продолжают уделять внимание учёные-экономисты. Вопросы о сущности категориальной дефиниции «контроллинг», в том числе составляющих его элементах, принципах, задачах, информационном обеспечении и его взаимосвязи и с системой управления и учёта до сих пор остаются дискуссионными.

Следует отметить, что приведенные в данной работе определения контроллинга не являются исчерпывающими. Исследованию данной категории продолжают уделять внимание учёные-экономисты. Вопросы о сущности категориальной дефиниции «контроллинг», в том числе составляющих его элементах, принципах, задачах, информационном обеспечении и его взаимосвязи и с системой управления и учёта до сих пор остается дискуссионным. Далее в работе проследим, трансформацию экономической сущности категории «контроллинг».

---

<sup>37</sup> Волкова, Н.Ю. Проблемы внедрения системы контроллинга предпринимательскими структурами Магаданской области /Н.Ю.Волкова //Тerra Human. –2014.– № 3.– С.9–13

## 1.2 Трансформация экономической сущности категории «контроллинг» под воздействием условий макро- и микросреды

На современном этапе социально-экономического развития экономические субъекты объективно вынуждены обращать пристальное внимание на внешние факторы, а также на параметры своей внутренней среды и формировать свою управленческую систему, таким образом, чтобы она была резистентной к вызовам современных экономических реалий. А значит, возникла объективная необходимость расширения роли контроллинга как основного механизма, обеспечивающего достижение целей управления.

Так, Изучив отечественные авторские определения и систематизируя авторские трактовки сущности контроллинга, мы пришли к выводу, что большинство отечественных авторов интерпретируют категорию «контроллинг», придерживаясь концептуального подхода, трактуя его как концепцию или философию управления (рисунок 1.5).

Ряд учёных-экономистов придерживаются системно-инструментального подхода, трактуя контроллинг как отдельный и самостоятельный вид экономической деятельности.

Редкие авторы, высказывая мнение о сущности контроллинга, придерживаются дублирующего подхода, утверждая, что контроллинг – это одна из функций управления.

Заметим, что, даже придерживаясь концептуального подхода, авторы, как теоретики, так и практики, зачастую рассматривают данную категорию однополярно, либо незаслуженно сужая его функциональное содержание, либо игнорируя управленческую компоненту в реализации его процедур. В подтверждение сказанного отметим, что первой позиции придерживается, в том числе, Д. Хан который наделяет контроллинг функционалом «информационного обеспечения, ориентированного исключительно на

результат управления»<sup>38</sup>.

Концептуальный: контроллинг – концепция (философия) управления

- С. Г. Фалько, Э.М. Коротков, Ю.П. Анискин, Э.А. Уткин, И.В. Мырынюк, А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, А.М. Павлова, Л.А. Малышева, Е.Л. Попченко, М.Л. Лукашевич, Е.Н. Тихоненкова, А.А. Харин, И.Л. Коленский, Н.Н. Пушенко, В.А. Старых и др.

Системно-инструментальный: контроллинг – самостоятельный вид экономической деятельности

- Д. Хан, Л.В. Попова, Р.Е. Исакова, Т.А. Головина, Е.А.Ананькина, Н.Г. Данилочкина, А.К. Андропова Е. Д. Печатнова, Т. Рейхманн, П. Прайсслер и др.

Дублирующий: контроллинг – одна из функций управления

- О.Н. Волкова

Рисунок 1.5 – Систематизация подходов к трактовке сущности контроллинга

А второй подход характерен для учёных Н. И. Карминского, А. М. Оленева, А. Г. Примака и С.Г. Фалько<sup>39</sup>, которые заявляют, что он «обеспечивает методическую и инструментальную базу для поддержки основных функций менеджмента: планирования, контроля, учёта и анализа», указывая тем самым на отсутствие в функционале контроллинга управления.

В развитие этапов становления контроллинга в России, предложенных С. Г. Фалько и рассмотренных в предыдущем параграфе, добавим, что в настоящее время происходит расширение функционала контроллинга. Так, с

<sup>38</sup>Хан, Д. Пик. Планирование и контроль: концепция контроллинга/Дитгер Хан; под ред. и с предисл. А.А. Турчака и др. -М.: Финансы и статистика, 1997. -799 с.

<sup>39</sup>Фалько, С.Г. Контроллинг в России: современное состояние и перспективы развития /С.Г.Фалько// Контроллинг на малых и средних предприятиях: сборник научных трудов IV Международного конгресса по контроллингу. –М.: Некоммерческое партнерство «Объединение контроллеров», 2014. -С.3-7.

течением времени роль контроллинга эволюционирует, и он, помимо всех этих функций, становится основой информационно-аналитического обеспечения системы стратегического управления, разрабатывая, формируя и предлагая специфичный инструментарий и функционал для цифрового измерения стратегических перспектив и вариантов их достижения. Причём цифровая составляющая контроллинга в настоящее время формируется в совокупности и ориентацией на оптимизацию интересов собственников, инвесторов и иных лиц в рамках концепции корпоративного управления.

Нельзя отрицать, что показатели функционирования экономического субъекта находятся в тесной корреляции с факторами влияния макро- и микросреды. Проведем оценку параметров функционирования экономических субъектов лесопромышленного комплекса Хабаровского края.

Хабаровский край – один из крупнейших в Российской Федерации лесосырьевых регионов. Леса занимают более 66% территории края, при общей площади края более 788 тысяч кв. м. В регионе сосредоточено более четверти всех лесных запасов Дальнего Востока. Основными направлениями лесного комплекса Хабаровского края являются заготовка древесины, лесопереработка, продажа и доставка лесопродукции и пиломатериалов. В крае налажены экспортные поставки продукции лесной промышленности, прежде всего, в страны Азиатско-Тихоокеанского региона (в силу территориальной близости). Лесозаготовительная отрасль региона представлена не только крупными предприятиями и холдинговыми компаниями, но и субъектами среднего и даже малого бизнеса.

Стратегически развитие лесной отрасли Хабаровского края ориентировано на создание условий для опережающего развития деревообрабатывающих производств, а также на рост эффективности использования лесных ресурсов и совершенствование структуры экспорта лесопродукции. В 2019 году в лесопромышленном комплексе Хабаровского края было реализовано четыре инвестиционных проекта, включенных в

состав приоритетных инвестиционных проектов в области освоения лесов<sup>40</sup>.

По данным за 2019 год, сумма экспорта продукции из Хабаровского края составила 451 млн. долларов. В бюджет края предприятия отрасли перечислили 1,2 миллиарда рублей налогов. В связи с этим лесной комплекс является одним из ведущих секторов экономики региона. В то же время в регионе наблюдается волатильность индексов промышленного производства лесопромышленного комплекса с тенденцией к снижению, как по лесозаготовке, так и по деревообработке (рисунок 1.6).

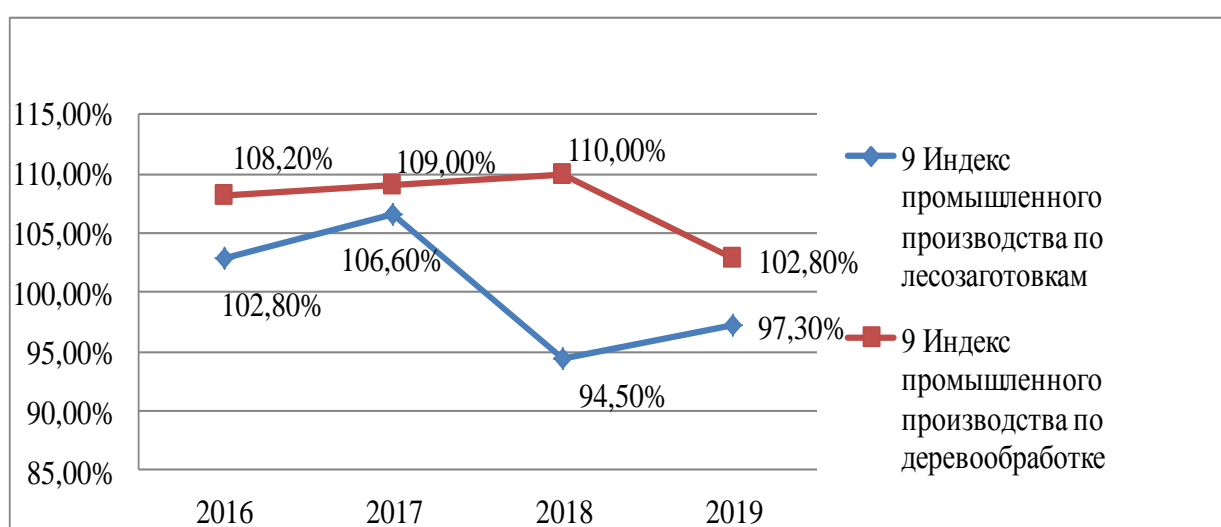


Рисунок 1.6 - Динамика индексов промышленного производства лесопромышленного комплекса Хабаровского края в 2016-2019 гг.

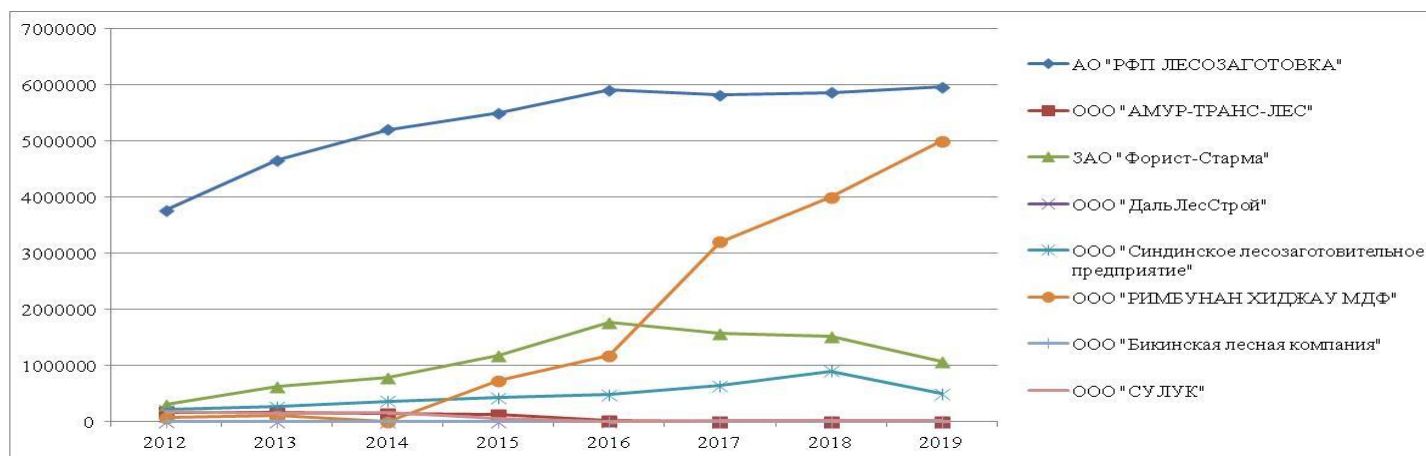
Учитывая приведённые выше факторы и региональную значимость отрасли для экономики края, для первичного мониторинга параметров функционирования экономических субъектов Хабаровского края лесопромышленного производства, с целью подтверждения наличия зависимости показателей функционирования экономических субъектов от факторов влияния макро- и микросреды, а также для проведения оценки параметров функционирования экономических субъектов лесопромышленного комплекса Хабаровского края, нами отобран и проанализирован ряд основных показателей их деятельности (Таблица 1.1).

<sup>40</sup> Internetresource: <https://www.khabkrai.ru/khabarovsk-krai/Razvitie-kрая/184?version=special>



Таблица 1.1 - Динамика индикаторов эффективности деятельности экономических субъектов лесопромышленного комплекса Хабаровского края 2012-2019 гг.<sup>41</sup>

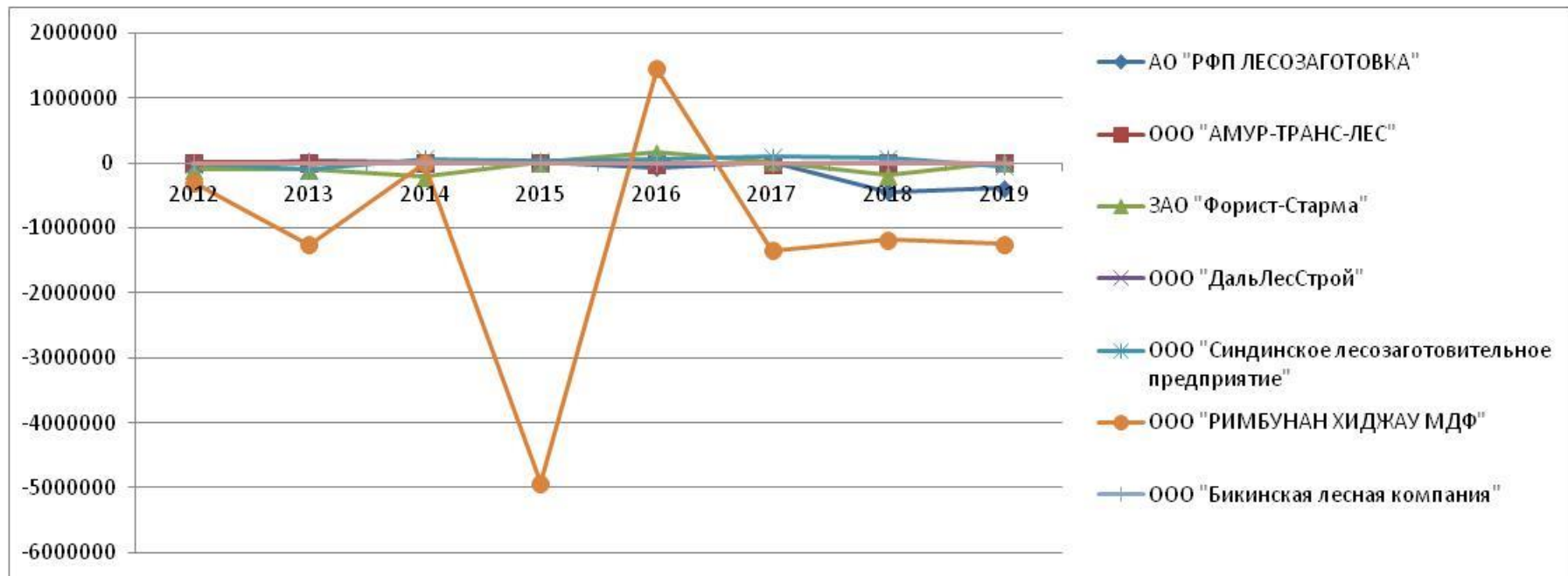
Наименование экономического субъекта	Период (годы)							
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
<b>Динамика выручки</b>								
АО «РФП ЛЕСОЗАГОТОВКА»	3774384	4663408	5211692	5503860	5917417	5827138	5873576	5978074
ООО «АМУР-ТРАНС-ЛЕС»	173237	170431	149747	130949	13888	6641	2885	1393
ЗАО «Форист-Старма»	299891	624719	785380	1184188	1773583	1569616	1516074	1081864
ООО «ДальЛесСтрой»	0	0	4935	9132	2496	6624	4975	10396
ООО «Синдинское лесозаготовительное предприятие»	211876	272330	368583	429205	487093	647273	904312	500813
ООО «РИМБУНАН ХИДЖАУ МДФ»	73963	106142	0	736286	1182578	3210451	4007022	5000281
ООО «Бикинская лесная компания»	3912	1480	3030	3190	5155	4411	7748	6294
ООО «СУЛУК»	186899	147501	162444	57991	4	25364	15005	13332



Графическое представление динамики выручки

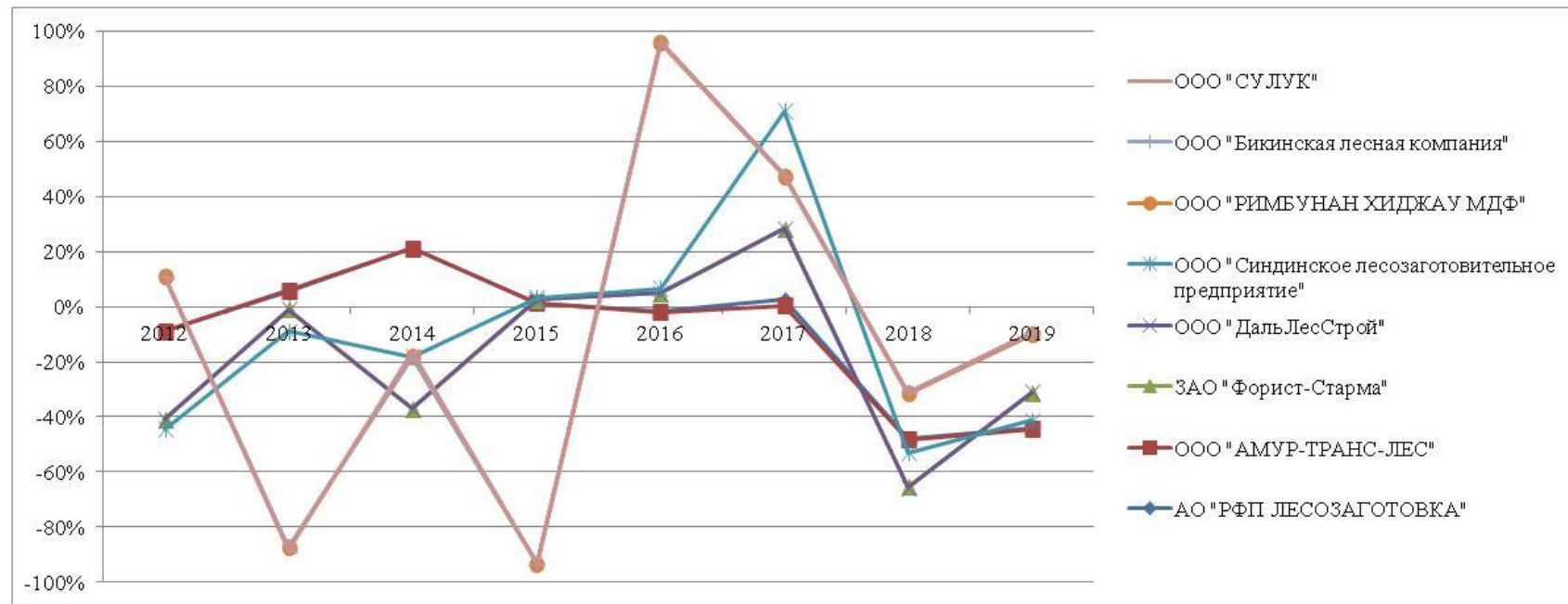
<sup>41</sup> Составлено и рассчитано по данным финансовой отчетности за 2012-2019 гг. исследуемых экономических субъектов

Динамика чистой прибыли (убытка)								
АО «РФП ЛЕСОЗАГОТОВКА»	-30628	36052	23876	14623	-67594	6184	-438575	-383267
ООО «АМУР-ТРАНС-ЛЕС»	9336	3200	-786	-575	-8140	-6189	-1624	-2088
ЗАО «Форист-Старма»	-95312	-100837	-213243	3889	165175	18015	-185684	8241
ООО «ДальЛесСтрой»	0	0	13	21	51	124	-100	78
ООО «Синдинское лесозаготовительное предприятие»	-13310	-95507	61188	35664	57483	94420	76344	-44789
ООО «РИМБУНАН ХИДЖАУ МДФ»	-305254	-1253788	0	-4921429	1455746	-1343432	-1179487	-1240970
ООО «Бикинская лесная компания»	129	-1442	46	-387	1682	972	3815	1124
ООО «СУЛУК»	175	-11330	3993	1506	-50	-1091	0	2138



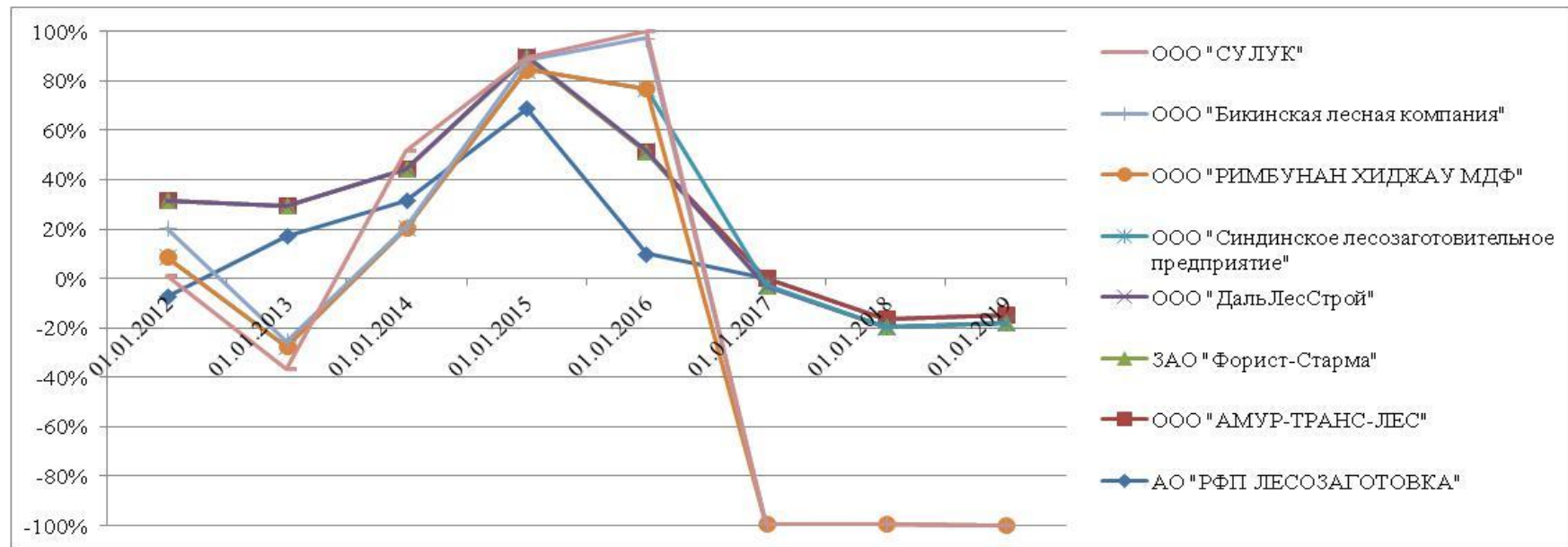
Графическое представление динамики чистой прибыли (убытка)

Динамика ЕВГТ								
АО «РФП ЛЕСОЗАГОТОВКА»	-25751	65105	69256	67140	-69890	7047	-385023	-181797
ООО «АМУР-ТРАНС-ЛЕС»	0	4000	-207	-575	-8140	-6189	-1624	-2088
ЗАО «Форист-Старма»	-93521	-81284	-189354	56402	265661	74304	-138482	54645
ООО «ДальЛесСтрой»	0	0	13	25	51	155	-100	98
ООО «Синдинское лесозаготовительное предприятие»	-11095	-93923	61345	35677	60636	113345	100342	-42579
ООО «РИМБУНАН ХИДЖАУ МДФ»	162246	-935612	0	-4638638	3347054	-62767	172444	129608
ООО «Бикинская лесная компания»	0	-1442	46	-387	1682	972	3815	1124
ООО «СУЛУК»	-459	-12644	5748	3804	-39	-1012	150	2753



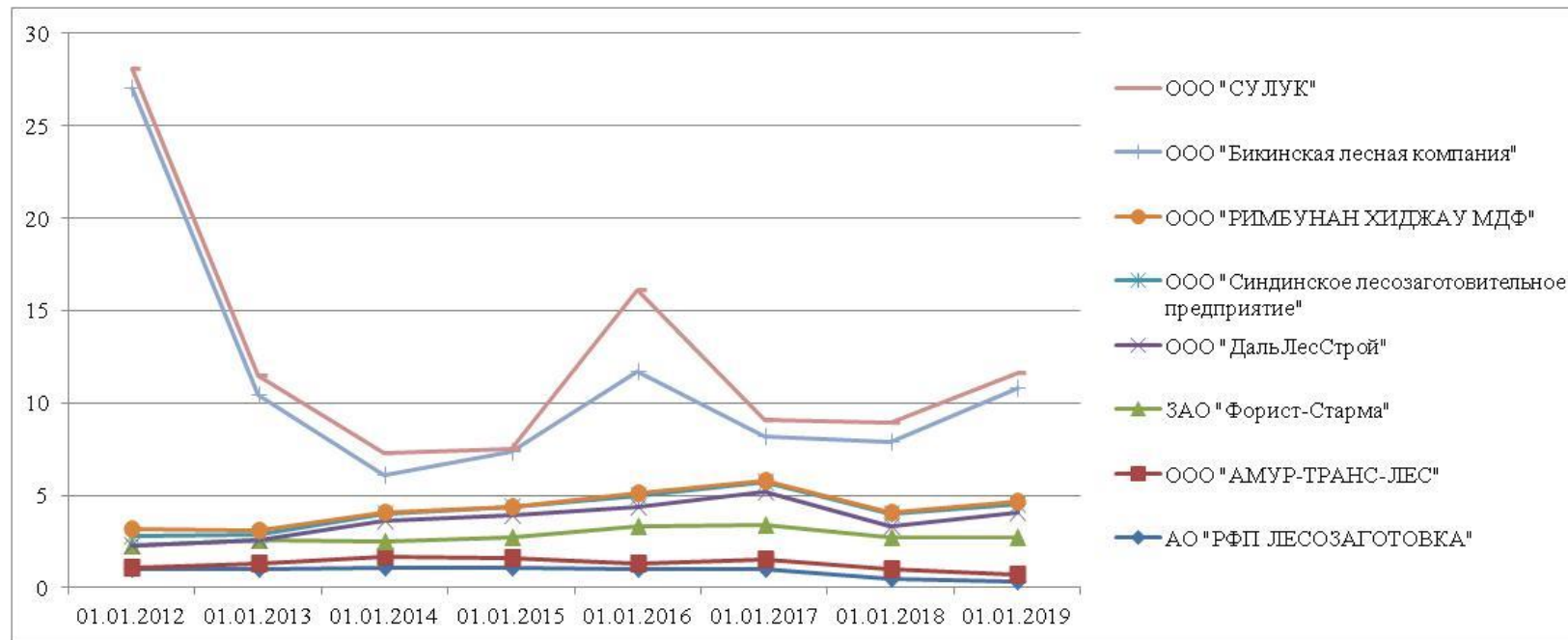
Графическое представление динамики ЕВГТ

Динамика чистых активов								
	41274	41639	42004	42369	42735	43100	43465	43830
АО «РФП ЛЕСОЗАГОТОВКА»	-3878	32174	56056	70849	3256	9439	-2801460	-2737210
ООО «АМУР-ТРАНС-ЛЕС»	20106	23274	22488	21617	13477	7288	5664	3576
ЗАО «Форист-Старма»	-	-	-	-	-	-404889	-590573	-582332
ООО «ДальЛесСтрой»	0	0	92	113	113	237	-1021	962
ООО «Синдинское лесозаготовительное предприятие»	-11793	-107299	-42910	-5551	8235	30858	35846	-27866
ООО «РИМБУНАН ХИДЖАУ МДФ»	-	-	-	-	-	-12568452	-13740615	-14981586
ООО «Бикинская лесная компания»	6009	4009	1447	4008	6671	2586	3828	7835
ООО «СУЛУК»	-9842	-21172	54671	949	904	-192	-192	1946



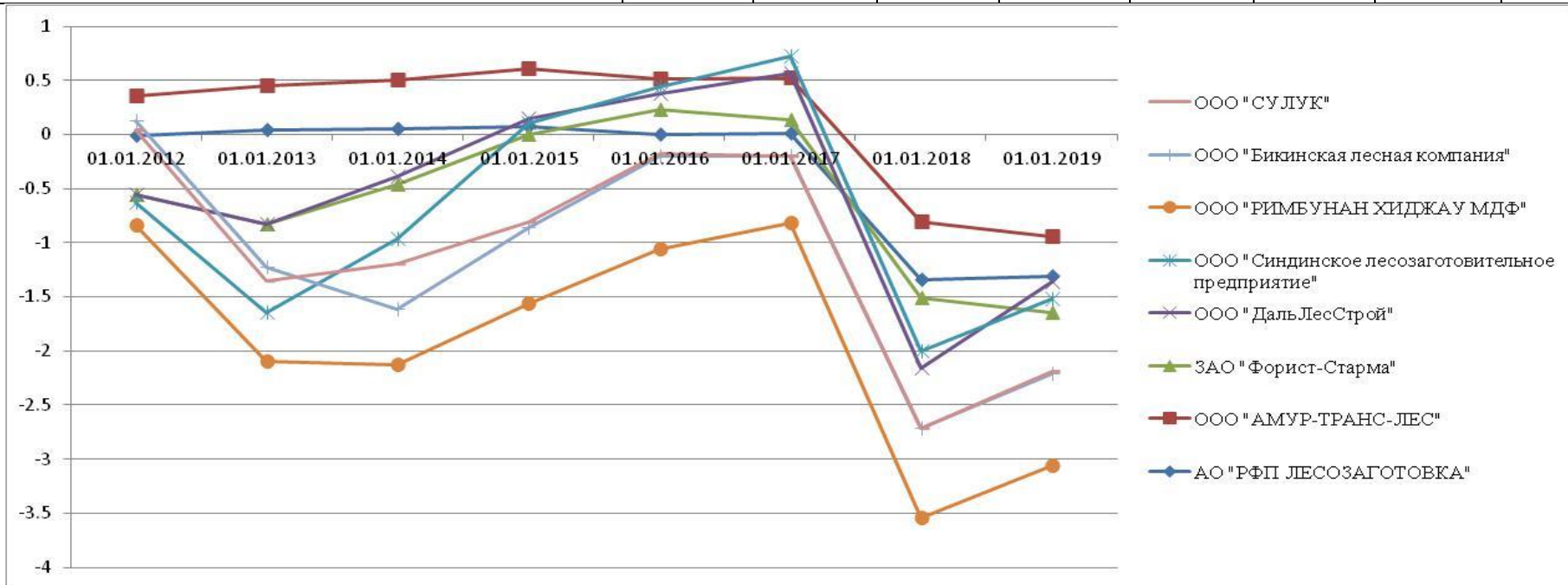
Графическое представление динамики чистых активов

Динамика коэффициента текущей ликвидности (норма: 1,5-2 и выше)								
АО «РФП ЛЕСОЗАГОТОВКА»	1	1	1.1	1.1	1	1	0.5	0.3
ООО «АМУР-ТРАНС-ЛЕС»	0.1	0.3	0.6	0.5	0.3	0.5	0.5	0.4
ЗАО «Форист-Старма»	1.2	1.3	0.8	1.1	2	1.9	1.7	2
ООО «ДальЛесСтрой»	0	0	1.1	1.2	1.1	1.8	0.6	1.4
ООО «Синдинское лесозаготовительное предприятие»	0.5	0.3	0.4	0.5	0.6	0.5	0.7	0.4
ООО «РИМБУНАН ХИДЖАУ МДФ»	0.4	0.2	0.1	0	0.1	0.1	0.1	0.2
ООО «Бикинская лесная компания»	23.8	7.3	2	3	6.6	2.4	3.8	6.1
ООО «СУЛУК»	1.1	1.1	1.2	0.1	4.4	0.9	1	0.8



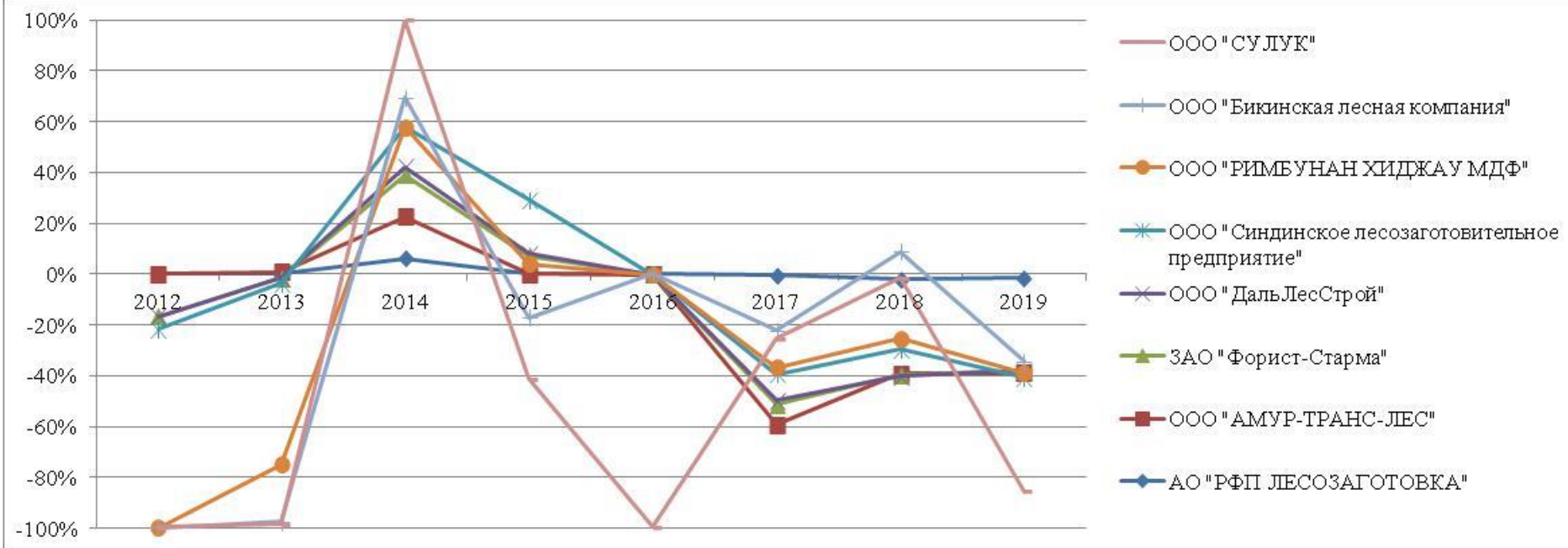
Графическое представление динамики коэффициента текущей ликвидности

Динамика коэффициента автономии (норма: 0,5 и более)								
АО «РФП ЛЕСОЗАГОТОВКА»	-0.01	0.04	0.05	0.07	0	0.01	-1.34	-1.31
ООО «АМУР-ТРАНС-ЛЕС»	0.37	0.41	0.45	0.54	0.51	0.51	0.53	0.37
ЗАО «Форист-Старма»	-0.92	-1.28	-0.96	-0.61	-0.28	-0.38	-0.7	-0.71
ООО «ДальЛесСтрой»	0	0	0.07	0.15	0.15	0.43	-0.65	0.29
ООО «Синдинское лесозаготовительное предприятие»	-0.07	-0.82	-0.57	-0.05	0.06	0.15	0.16	-0.16
ООО «РИМБУНАН ХИДЖАУ МДФ»	-0.21	-0.45	-1.17	-1.66	-1.5	-1.54	-1.54	-1.54
ООО «Бикинская лесная компания»	0.96	0.87	0.51	0.7	0.86	0.62	0.82	0.85
ООО «СУЛУК»	-0.08	-0.12	0.42	0.05	0.02	0	0	0.02



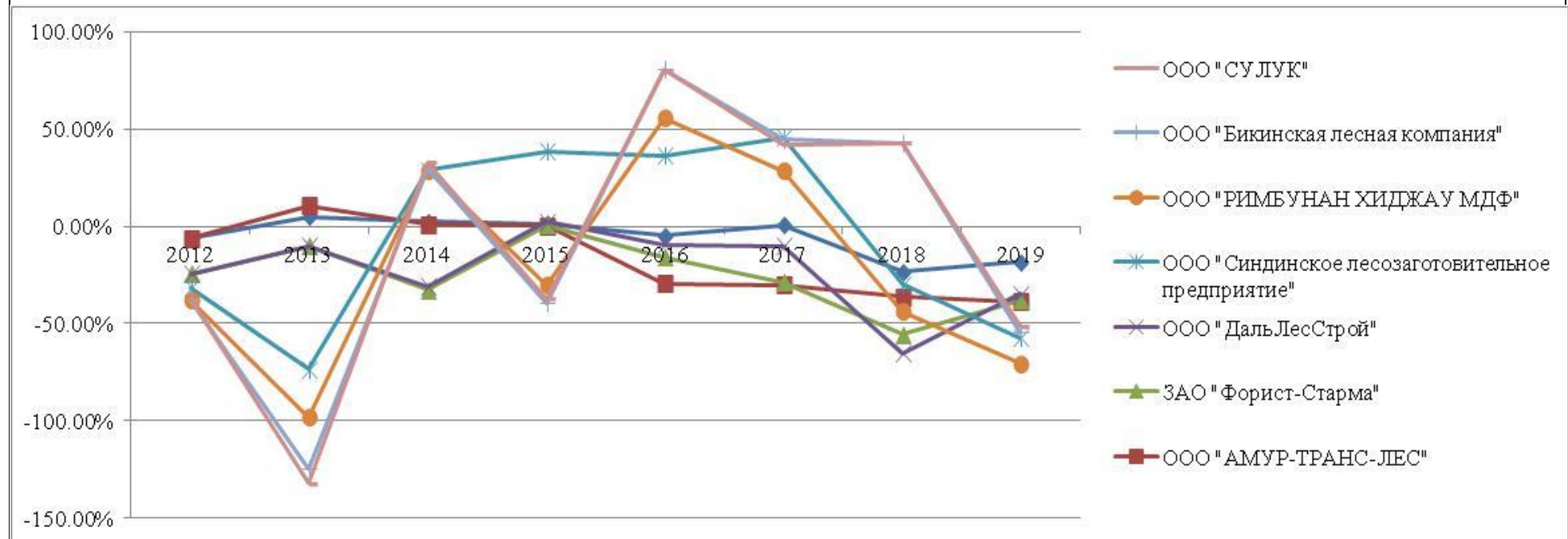
Графическое представление динамики коэффициента автономии

Динамика рентабельности продаж								
АО «РФП ЛЕСОЗАГОТОВКА»	0.00%	1.00%	0.80%	0.10%	-1.60%	-0.70%	-2.90%	-6.20%
ООО «АМУР-ТРАНС-ЛЕС»	0.00%	2.60%	2.10%	-0.10%	-56.30%	-88.10%	-53.20%	-145.10%
ЗАО «Форист-Старма»	-29.00%	-10.00%	2.10%	4.20%	16.90%	11.90%	-0.80%	2.30%
ООО «ДальЛесСтрой»	0.00%	0.00%	0.40%	0.40%	2.30%	2.70%	-0.70%	1.00%
ООО «Синдинское лесозаготовительное предприятие»	-9.00%	-8.90%	2.00%	12.10%	12.30%	15.30%	15.10%	-10.40%
ООО «РИМБУНАН ХИДЖАУ МДФ»	-137.10%	-311.50%	-	-14.40%	-6.90%	3.90%	6.10%	7.10%
ООО «Бикинская лесная компания»	0.00%	-97.40%	1.50%	-12.10%	32.60%	22.00%	49.20%	17.90%
ООО «СУЛУК»	0.50%	-4.80%	3.90%	-13.80%	-28900%	-5.10%	-15.00%	-200.20%



Графическое представление динамики рентабельности продаж

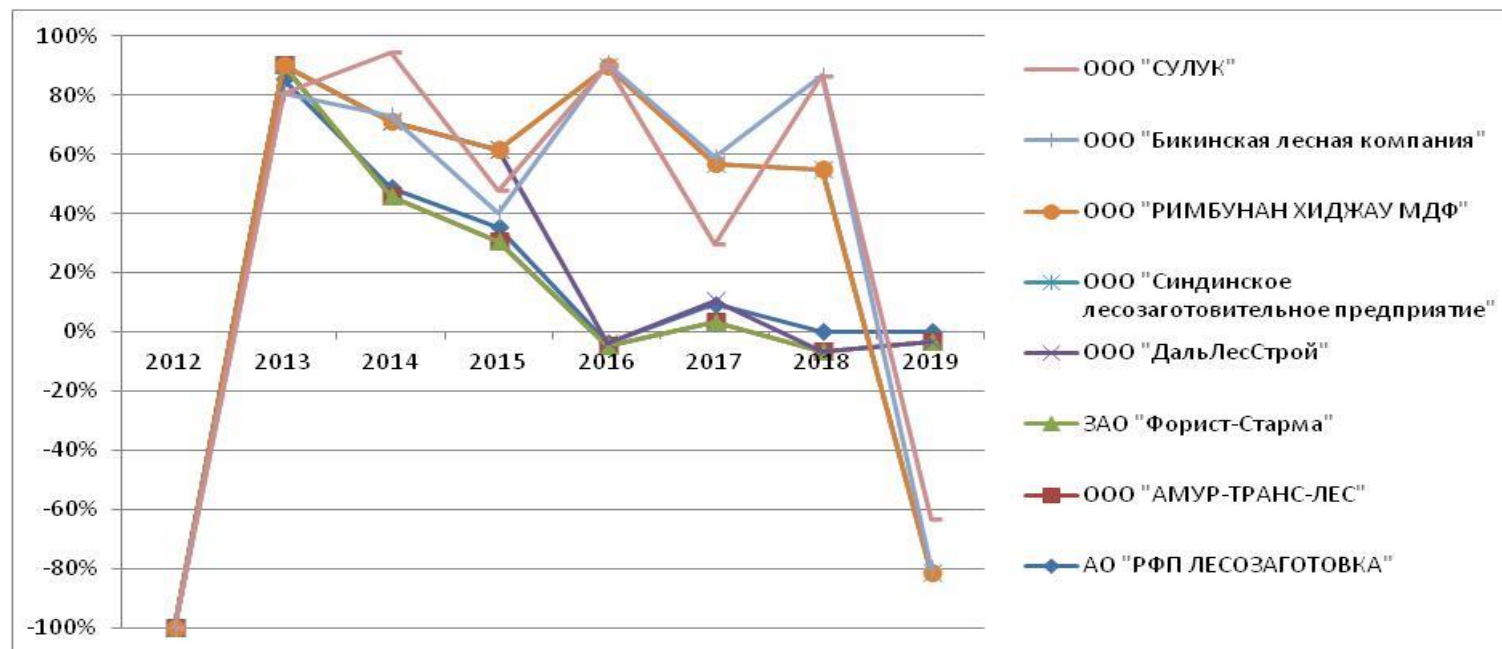
Динамика рентабельности активов (ROA)								
АО «РФП ЛЕСОЗАГОТОВКА»	-6.30%	5.00%	2.40%	1.40%	-4.70%	0.40%	-23.30%	-18.30%
ООО «АМУР-ТРАНС-ЛЕС»	0.00%	5.70%	-1.50%	-1.30%	-24.60%	-30.50%	-13.00%	-20.60%
ЗАО «Форист-Старма»	-18.30%	-20.90%	-33.60%	0.40%	13.40%	1.40%	-19.40%	1.00%
ООО «ДальЛесСтрой»	0.00%	0.00%	1.90%	2.00%	6.60%	18.70%	-9.50%	3.20%
ООО «Синдинское лесозаготовительное предприятие»	-6.90%	-63.30%	59.60%	36.00%	45.80%	55.60%	35.40%	-22.70%
ООО «РИМБУНАН ХИДЖАУ МДФ»	-6.40%	-24.50%	0.00%	-68.80%	19.20%	-17.20%	-13.80%	-13.30%
ООО «Бикинская лесная компания»	0.00%	-26.50%	1.20%	-9.00%	24.90%	16.30%	86.30%	16.20%
ООО «СУЛУК»	0.20%	-7.60%	2.60%	2.00%	-0.20%	-2.60%	0.00%	3.10%



Графическое представление динамики рентабельности активов



Динамика рентабельности собственного капитала (ROE)								
АО «РФП ЛЕСОЗАГОТОВКА»	-267%	255%	54%	23%	-182%	97%	-	-
ООО «АМУР-ТРАНС-ЛЕС»	0%	15%	-3%	-3%	-46%	-60%	-25%	-45%
ЗАО «Форист-Старма»	-	-	-	-	-	-	-	-
ООО «ДальЛесСтрой»	0%	0%	28%	20%	45%	71%	-	-
ООО «Синдинское лесозаготовительное предприятие»	-	-	-	-	4523%	483%	229%	-1123%
ООО «РИМБУНАН ХИДЖАУ МДФ»	-	-	-	-	-	-	-	-
ООО «Бикинская лесная компания»	0%	-29%	2%	-14%	32%	21%	119%	19%
ООО «СУЛУК»	-	-	24%	5%	-5%	-306%	-	244%



Графическое представление динамики рентабельности собственного капитала

В таблице 1.1 отражена динамика отдельных индикаторов функционирования экономических субъектов лесопромышленного комплекса Хабаровского края за 2012-2019 гг. вместе с их пороговыми значениями. Анализ указанных индикаторов в динамике позволяет сделать следующие выводы:

- 1) значительное число показателей не достигло порогового значения;
- 2) большая часть показателей демонстрируют отрицательную тенденцию, а те индикаторы, в динамике которых наметилась положительные сдвиги, не всегда приближаются к пороговому уровню;
- 3) наблюдается существенная волатильность значений показателей, что говорит о серьёзных угрозах резистентности значительного числа экономических субъектов, функционирующих в указанной сфере.

Эти факты позволяют утверждать, что критериальные границы, в которых функционирование экономических субъектов экономических субъектов одной из ведущих отраслей промышленности региона зависимы от влияющих на них факторов внутренней и внешней среды.

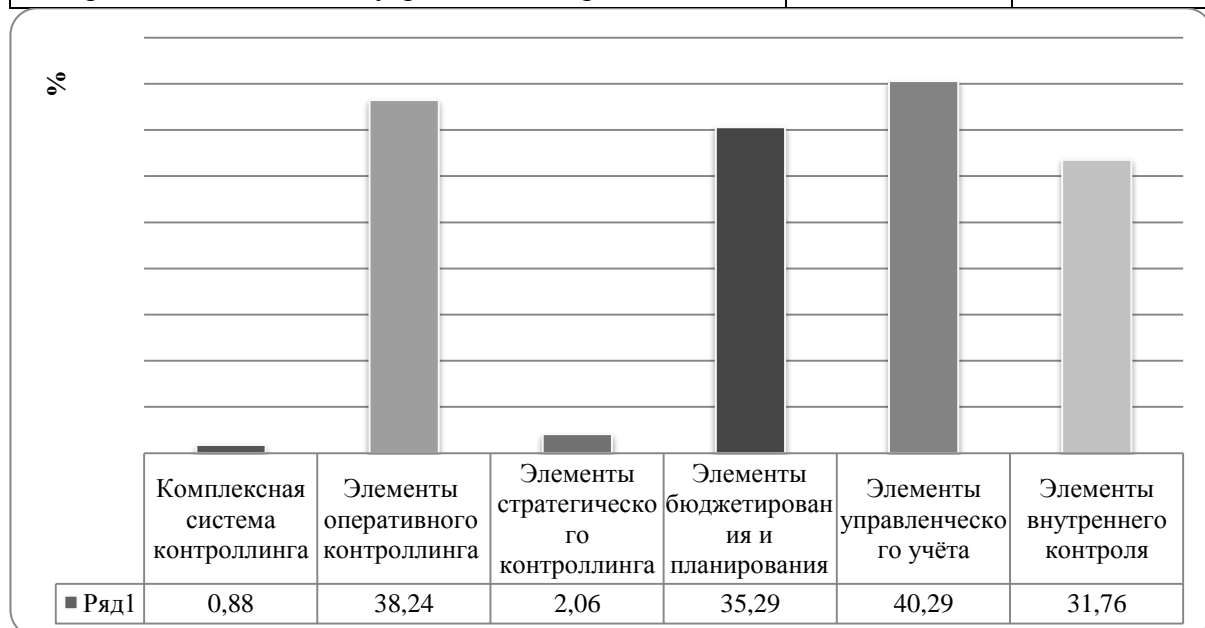
Эти факты на примере ключевой отрасли региона позволяют утверждать, что критериальные границы, в которых функционирование экономических субъектов качественно и стабильно нестатичны и находятся в тесной зависимости от влияющих на них экзо- и эндогенных факторов.

Так, в числе внешних факторов, дестабилизирующих деятельность экономических субъектов лесопромышленного комплекса края основными являются снижение цен на отраслевую продукцию, существенный рост экспортных пошлин, удаление от мест отгрузки лесосырьевой базы деревообрабатывающих предприятий и т.п. Отметим, факторы внешней среды, оказывающие влияние на функционирование предприятия, не обусловлены и не продиктованы структурными параметрами его организации внутренним механизмом. Внешняя среда обуславливает лишь экзогенный потенциал и возможности, которые не зависят от внутренних

параметров, в которых функционирует экономический субъект.

Таблица 1.2 - Применение элементов контроллинга в экономических субъектах Хабаровского края

Элементы и методы контроллинга, применяемые экономическими субъектами Хабаровского края	Количество экономических субъектов, ед	
	В абсолютном выражении	В процентах
<b>Комплексная система контроллинга</b>	3	0.88
<b>Элементы оперативного контроллинга</b>	130	94.89
<b>Элементы стратегического контроллинга</b>	7	5.11
<b>Элементы бюджетирования и планирования</b>	120	35.29
<b>Элементы управленческого учёта</b>	137	40.29
<b>Элементы внутреннего контроля</b>	108	31.76
Методы фактического контроля:		0.00
Инвентаризация	298	87.65
Наблюдение	280	82.35
Встречные проверки	18	5.29
Экспертиза	8	2.35
Методы документального контроля:		0.00
Формально-логическая проверка	210	61.76
Нормативно-правовая диагностика	140	41.18
Методы аналитического контроля:		0.00
Арифметическая проверка	233	68.53
Сравнение	200	58.82
Анализ и оценка финансово-экономических показателей	143	42.06
Не применяют методы внутреннего контроля	42	12.35



Внутренняя же среда экономического субъекта может быть дифференцирована на несколько кластеров, включающих набор ключевых процессов и элементов, определяющих потенциал возможности. Их воздействие необходимо брать под контроль, регулировать. С этой целью экономическим субъектам важно внедрять систему контроллинга, обеспечиваемую логически выстроенным информационным учётно-аналитическим базисом.

Исследование опыта внедрения элементов контроллинга в экономических субъектах Хабаровского края, проведённое путём анкетирования (таблица 1.2), показало, что комплексную систему контроллинга не применяют все опрошенные экономические субъекты. При этом большая их часть (87%) использует отдельные элементы внутреннего контроля для принятия управленческих решений, элементы управленческого учёта и бюджетирования применяют не более 40 % опрошенных субъектов. В числе субъектов, внедряющих контроллинг, 95% используют элементы оперативного контроллинга. В стратегических целях контроллинг использует менее 5% субъектов.

При этом в лесозаготовительной отрасли доля субъектов, использующих в управлении контроллинговые методы ничтожно мала.

Принимая во внимание специфику влияния макро- и микросреды на внедрение контроллинга в российских экономических субъектах, предложим следующее определение контроллинга.

Контроллинг представляет собой концептуальный подход к информационно-аналитическому обеспечению деятельности руководства экономического субъекта по управлению элементами его хозяйственного механизма, рассматриваемого, как процесс решения проблем, возникающих в ходе достижения поставленных целей, на основе наиболее эффективного решения стратегических и тактических задач, результатом решения которых является достижение состояния невосприимчивости (резистентности) к

влиянию негативных факторов внешней и внутренней среды.

Контроль - концептуальный метод информационно-аналитического обеспечения управления хозяйствующими субъектами. Он используется для управления элементами его хозяйственного механизма. Считается процессом решения проблем, возникающих в процессе достижения целей. наиболее эффективное решение, основанное на стратегических и тактических задачах, результатом которого является состояние устойчивости к негативным факторам внешней и внутренней среды (в том числе повышение финансовой и экономической стабильности, увеличение затрат бизнеса) и повышение конкурентоспособности).

При этом в ходе решения возникающих проблем руководство экономическим субъектом проходит ряд этапов, соответствующих ключевым фазам управления (рисунок 1.7).



Рисунок 1.7 – Ключевые фазы управления в ходе решения проблем

На рисунке 1.7 схематично приставлена совокупность ключевых фаз управления, посредством прохождения которых руководство

экономического субъекта осуществляет решение возникающих в процессе деятельности проблем. Так, фазу с первой по четвёртую соответствуют базовой функции управления – планированию, поскольку именно в ходе их прохождения руководство определяет перспективные параметры производственного, организационного и экономического управления. Фаза пятая соответствует базовой функции управления – регулированию. В процессе её прохождения осуществляются организационно-координационные мероприятия с целью регулирования элементов хозяйственного механизма экономических субъектов и параметров его функционирования. В ходе шестой фазы осуществляется базовая управленческая функция контроля, соответствующая наблюдению за элементами хозяйственного механизма экономического субъекта посредством учётно-аналитических процедур.

Менеджменту экономического субъекта важно так выстроить свои взаимоотношения в рамках организационной системы предприятия, чтобы иметь возможность получать комплексное представление о функциональной роли и возможном потенциале всех отдельно взятых элементов механизма функционирования (запасы, персонал, технология, оборудование, расчёты и т.д.), и осуществлять мониторинг взаимных связей между каждым из них и взаимные связи между ними. Таким образом, приведённое нами выше определение контроллинга справедливо дополняет теоретические знания в данной области исследований.

Вместе с тем, благодаря тому, что контроллинг выступает гарантом обоснованности и эффективности управленческих решений в процессе управления бизнесом (как оперативного, так и стратегического), а также является гарантом своевременной и скоординированной реализации этих решений различными функциональными единицами экономических субъектов, есть веские основания выделения в нём двух категорий: оперативного и стратегического контроллинга (таблица 1.3).

Таблица 1.3 - Основные компоненты оперативного и стратегического контроллинга

Признаки	Оперативный контроллинг	Стратегический контроллинг
Целевые утановки	Максимизация прибыли, поддержание ликвидности, платёжеспособности	Достижение резистентности Обеспечение выживаемости Антикризисные меры Поддержание потенциала успеха
Организационная иерархия	Руководство среднего вена	Руководство высшего звена
Уровень управления	Текущий (оперативный, тактический)	Перспективный (стратегический)
Временной интервал	Ориентация на кратко- и среднесрочный интервал	Ориентация на долго-и среднесрочный интервал
Ориентация	Критерии рентабельности и платёжеспособности	Критерии комплексной эффективности, резистентности
Неопределённость	Невысокая	Высокая
Источник информации	Преимущественно внутренние	Преимущественно внешние
Масштаб охвата	Комплексный охват внутренних функциональных областей	Акцент на ключевых стратегических задачах
Используемые методы	<ul style="list-style-type: none"> <li>– планирование параметров деятельности</li> <li>– учёт затрат в разрезе видов деятельности, видов работ, ЦФО;</li> <li>– калькуляция затрат;</li> <li>– учёт и анализ отклонений;</li> <li>– бюджетирование затрат (сметы);</li> <li>– функционально-стоимостной анализ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– конкурентный анализ, оценка рынка</li> <li>– проектное стратегическое планирование;</li> <li>– учёт стоимости проектов;</li> <li>– стратегическая калькуляция;</li> <li>– бюджетирование сумм инвестиций</li> </ul>
Детализация	Значительная	Незначительна

При этом обратим внимание, что применительно к оперативному контроллингу контролируемые элементами механизма функционирования экономического субъекта<sup>42</sup> выступают: виды, наименования и объём выпускаемой продукции; критерии её качества; соответствие спросу; сроки

<sup>42</sup> Котлова, Ю.А. Обеспечение оперативного контроллинга в лесозаготовительной организации: теория и практика / Ю.А. Котлова, Л.А. Лахина, М.И. Разумовская // монография. М-во образования и науки Российской Федерации, Хабаровск, 2006.

поставок; цена; себестоимость и т.д.<sup>43</sup>.

В настоящее время в исследовании концепции контроллинга и её разработке авторы, как правило, придерживаются различных точек зрения. К настоящему времени не сложилось единообразного понимания концепции этой сложной категории, которой придерживались бы все исследователи. Так, все авторские подходы условно можно сгруппировать в три основных направления, в зависимости от ориентационной сущности каждой из них: одна группа концепций контроллинга ориентирована преимущественно на вектор учётно-аналитической составляющей системы управления, вторая группа концепций нацелена на вектор информационных потоков, третья – на вектор оперативного управления. При этом вне зависимости от вектора и перечисленных различий, все указанные подходы связаны единой идейной траекторией, относительно того, что контроллинг, обеспечивающий процесс решения проблемных задач, главным образом, осуществляет информационную поддержку пользователей, удовлетворение их информационных потребностей текущей или прогнозной информации относительно различных факторов, возникающих как внутри экономического субъекта, так вне его.

Обратим внимание, с целью оценки информационных потоков в рамках контроллинга возможно применение релевантного набора прикладных методов, использование которых актуально для принятия управленческих решений, а также связанного с ним инструментария. В указанном аспекте смысл и важность их использования подтверждаются необходимостью гарантировать, что будет найдено лучшее решение и что возможные меры выбраны с учётом их ожидаемой ценности, чтобы обеспечить максимально эффективное достижение цели. Обычно параметр ожидаемого значения устанавливается как плановый показатель деятельности субъекта.

---

<sup>43</sup> Там же.





Рисунок 1.8 – Модель (схема) системы контроллинга экономического субъекта (составлено автором)

Представим модель системы контроллинга экономического субъекта (рисунок 1.8), спроектированную на основе особой методологии структурного анализа, получившей название SADT<sup>44</sup> (structured analysis and design technique). Так, первый модуль указанной системы отражает ключевые цели функционирования экономического субъекта, а также запланированные траектории их достижения. Он, в свою очередь оказывает содействие функционалу третьего модуля, в котором реализуется мониторинг качественного состояния всех структурных компонент, формирующих финансово-хозяйственный механизм экономического субъекта (учёт, контроль, анализ).

При этом модуль под номером «три» функционально взаимодействует со вторым модулем, основной функцией которого является «Регулирование параметров функционирования компонент финансово-хозяйственного механизма экономического субъекта». Модель контроллинга при этом не ограничивается указанными тремя модулями, а напротив, предполагает функционирование трёх вспомогательных модулей, которые являются дополнительными и несут функционал обеспечения контроллинга специфичными информационными потоками, которые несут характеристики фактического состояния объектов управления, а также их потребности: «Контроль денежного потока, согласование параметров операционной, финансовой и инвестиционной деятельности», «Организация и координация элементов процесса производства с ориентацией на конечный продукт» и «Организация комплексной поддержки функционирования экономического субъекта с ориентацией на ключевой вид деятельности». Исходящие от этих блоков информационные потоки обобщаются в третьем блоке.

При этом обозначим, что в модели системы контроллинга,

---

<sup>44</sup> SADT – метод декомпозиции, отображающий функциональную структуру объекта, то есть производимые им действия и связи между ними. Модель SADT представляет собой серию диаграмм, разбивающих сложный объект на составные части, которые изображаются в виде блоков, а также входящих и выходящих из каждого блока дуг [Берников, Г. Основные методологии обследования организаций.[Электронный ресурс].–Режим доступа://<https://www.Interface.ru> .

представленной нами выше в модуле 3 «Мониторинг состояния компонент финансово-хозяйственного механизма экономического субъекта» посредством базовых функций внутрихозяйственного учёта: (финансовый, налоговый и управленческий учёт) происходит формирование входящих и исходящих информационных потоков о ключевых значениях параметров финансово-хозяйственного механизма экономического субъекта.

Таким образом, динамично изменяющиеся условия макро- и микросреды обуславливают трансформацию экономической сущности категории «контроллинг».

Далее в работе обозначим функциональную роль контроллинга в контексте жизненного цикла экономического субъекта

### 1.3 Функциональная роль контроллинга в контексте жизненного цикла экономического субъекта

Современный этап глобального социально-экономического развития характеризуется факторами нестабильности: турбулентность макроэкономической среды обуславливает незапланированный рост издержек экономического субъекта, что в свою очередь, негативно сказывается на его конкурентоспособности, и усложняют условия для деятельности, вызывая затруднения в стремлении достичь своих целевых ориентиров.

Все эти факторы, в свою очередь, вынуждают руководство хозяйствующих субъектов проводить активную работу по выявлению и отбору инструментария, применение которого позволит обеспечить максимально быструю адаптацию параметров функционирования экономического субъекта в стремительно изменяющейся среде, что могло бы определённым образом гарантировать экономическую безопасность бизнеса, определяя тем самым целевые стратегические установки на долгосрочный

период. При этом важным аспектом является систематический мониторинг негативных факторов и своевременность ответной реакции руководства на возможные вызовы нестабильности.

Одной из ключевых функций управления выступает функция контроля параметров деятельности экономического субъекта, которая может быть трансформирована в мониторинг показателей-индикаторов, характеризующих его финансово-экономическое состояние и уровень его устойчивости. В то же время для достижения стабильного устойчивого функционирования и развития экономическому субъекту важно поддерживать целостность своей структуры, а также постоянство совокупности источников финансирования, что обеспечит достаточность запаса финансовой прочности организации.

Ориентация экономического субъекта в процессе своего существования на достижение параметров эффективного и стабильного функционирования, а также отрезок времени, в течение которого его деятельность будет являться таковой, находится в тесной зависимости от множества различных факторов, формируемых под влиянием внутренних процессов и воздействий извне. При этом возможности экономического субъекта в поиске оптимальных параметров существования не являются бесконечными, они ограничены в зависимости от той стадии, которую он занимает на отрезке своего жизненного цикла.

При этом правомерно утверждение большинства учёных, относительно системного подхода к построению модели управления предприятием, а следовательно, они, являясь системой, «аналогично живым организмам, имеют определённый жизненный цикл: они рождаются, растут, стареют и умирают. В обобщённом смысле жизненный цикл для организации – это тот временной интервал, в течение которого экономический субъект проходит

основные фазы своего развития»<sup>45</sup>.

Экономисты достаточно давно разрабатывают модели жизненного цикла организации, многие из которых большей или меньшей детализацией. Наиболее широкую известность получили модели, разработанные И. Адизесом, Л. Грейнером, Л. Данко, Ф. Глазлом и Б. Ливехудом, Б. З. Мильнером, А. И. Пригожиным В. М. Распоповым, Г. В. Широковой и др. Различия в разработанных ими моделях заключается в ориентации авторов на разные организационные характеристики, а также степень детализации этапов цикла функционирования предприятия.

Так, одна из первых моделей была разработана Л. Грейнером, который выделил пять стадий эволюции организации, назвав их «стадиями роста»<sup>46</sup>.

Позднее его идеи поддержал и продолжил другой автор, И. Адизес, произведя декомпозицию предыдущей модели, удвоил число этапов жизненного цикла до десяти, причём все их условно сгруппировать в два крупных блока: блок роста и блок угасания<sup>47</sup>.

Некоторые авторы, например Б. Ливехудом и Ф. Глазл, наоборот, придерживаются принципа укрупнения и выделяют лишь четыре стадии в развитии экономического субъекта<sup>48</sup>.

Однако, на наш взгляд, различие моделей жизненного цикла, в основном базируется лишь на степени детализации ключевых этапов, которые проходит организация в процессе своего существования. При этом нельзя отрицать наличие закономерностей в последовательном выстраивании фаз жизненного цикла и того факта, что переход с новой фазе является следствием прошлой фазы развития, и достигнутых в её ходе ключевых

---

<sup>45</sup>Котлова, Ю.А. К вопросу о развитии системы контроллинга в рамках концепции стоимости экономического субъекта // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. 2019. № 1 (99). С. 87-93.

<sup>46</sup>Грейнер Л. Управление в социальных и экономических системах : учеб. пособие / Л. Грейнер; под общ.ред. С. Д. Резника. Пенза : ПГУАС, 2006. С. 339.

<sup>47</sup>Адизес И. Управление жизненным циклом корпорации / И.Адизес под науч.ред. А.Г.Сеферяна; пер. с англ. СПб.:Питер,2007.

<sup>48</sup>Глазл Ф. Динамичное развитие предприятия. Как предприятия-пионеры и бюрократия могут стать эффективными / Ф Глазл; Б.Ливехуд; пер.с нем. Калуга: Духовное познание,2000.

позиций.

В рамках указанного исследования нет необходимости глубокого раскрытия сущностной составляющей жизненного цикла. Однако, принимая во внимание разработки авторов, структурировав и обобщив их подходы, можно утверждать, что «любой экономический субъект в своём развитии последовательно проходит четыре базовые стадии, которые, в зависимости от характера и масштаба функционирования при необходимости могут быть детализированы на более мелкие этапы»<sup>49</sup>:

- 1) возникновение экономического субъекта;
- 2) рост деловой активности (характеризующийся на начальном этапе стремительным ускорением, а впоследствии снижением скорости роста);
- 3) зрелость;
- 4) спад (рецессия).

Указанные стадии в жизненном цикле организации обуславливают трансформацию состояния экономического субъекта. Причём такие изменения возможно предугадать, в силу того, что достаточно долго и глубоко изученная теория жизненного цикла в прикладном аспекте позволяет оценить риски на каждом этапе развития, поскольку они возникают, как правило, с определённой периодичностью и последовательностью. В связи с этим отметим тот факт, что нахождение организации на каждом из этапов жизненного цикла вносит свои требования по обеспечению контроля характеризующих его индикаторов (Рисунок 1.9).

На стадии возникновения хозяйствующий субъект впервые появился на рынке. Вначале деятельности у него еще не сформирована деловая репутация, нет необходимых для полноценного развития активов.

На этапе открытия (создания) экономического субъекта наблюдаются

---

<sup>49</sup> Гиляровская, Л.Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческих организаций / Л.Т.Гиляровская, А.В.Ендовицкая.–М.:ЮНИТИ-ДАНА,2015.–159с.

существенные вложения капитала, при этом цели функционирования еще не в полной мере определены и находятся на этапе становления, прибыль, полученная на этом этапе не способна покрыть вложенные средства в полном объеме вложений. В этот период руководство больше внимания уделяет формированию своей структуры управления, организационной структуре и построению бизнес-процессов, поэтому информационные потребности руководства ещё не столь масштабные а аналитическая поддержка не востребована.



Рисунок 1.9 - Особенности функционирования экономического субъекта на разных этапах его жизненного цикла

В процессе функционирования увеличивается доля привлечения средств из различных источников, поскольку развитие требует определённых вложений, что приводит к росту финансовых рисков. В этот период, руководство в большей степени ориентировано на оценку и сравнение прогнозных и фактических показателей и, при существенных их отклонениях принятия мер по их корректировке. Интерес в этот период должен вызывать

мониторинг параметров платёжеспособности и финансовой устойчивости. В то время как, в силу того, что организация функционирует не в полную силу, контроль значений показателей рентабельности и оборачиваемости не окажет необходимой смысловой нагрузки.

Следующая стадия жизненного цикла организации, обычно называемая экономистами стадией роста деловой активности, характеризуется «повышенным ростом продаж, уменьшением доли привлечённых средств, а также наличием определённой стабильности и репутации»<sup>50</sup>. В процессе роста экономический субъект, как правило, получает значительную прибыль. Кроме того, объёмы производства дают возможность осваивать новые рынки сбыта. В этот период организация становится прибыльной, есть простор для диверсификации. Значение индикаторов финансовой устойчивости и платёжеспособности в период роста константно и не должно существенно колебаться. В указанный этап жизненного цикла максимальную информационную нагрузку несут индикаторы оборачиваемости, а также рентабельности, в том числе продаж. Именно по данным критериям можно судить об успешности и эффективности функционирования организации (в случае их роста), а также о необходимости принятия мер по оздоровлению бизнеса (в случае их снижения). На данной стадии появляется возможность прогнозировать возможные проблемы и принимать превентивные меры к их устранению и предотвращению.

Этот этап наиболее оптимальный точки зрения внедрения контроллинга, вследствие уже сформированной структуры управления, и намеченной стратегии. Являясь симбиозом управленческого учёта, экономического анализа, стратегического и оперативного планирования бюджетирования, системный контроллинг будет оказывать комплексную информационно-аналитическую поддержку всему процессу управления,

---

<sup>50</sup> Котлова, Ю.А. Функциональная роль контроллинга в контексте жизненного цикла экономического субъекта // Экономика и предпринимательство. 2019. № 12 (113). С. 607-610.



позволяя выделить ключевые показатели, постоянный мониторинг значений которых позволит предупредить и нивелировать негативные тенденции.

Следующий этап, который экономисты обобщённо именуют периодом зрелости, - это та стадия, когда все ресурсы экономических субъектов максимально задействованы, и объём производства также вышел на максимальный уровень. На этом этапе ключевые финансовые показатели параметров функционирования экономических субъектов, как правило сбалансированы и эффективны, а это означает, что в течение этого периода менеджмент организации должен в большей степени обращать внимание на внутренние факторы, чтобы оценить возможные в будущем риски разного характера (финансовые и производственные и др.). При этом для сохранения эффективности нельзя прекращать контроль над индикаторами оборачиваемости и рентабельности, а в случае критичных значений рискской оперативно и незамедлительно принимать решений по относительно приведения индикаторов финансовой устойчивости и платёжеспособности в требуемое состояние.

На третьем этапе повышается роль бизнес-решений, что позволяет задействовать все возможные контроллинговые методы в направлении максимизации эффективности бизнес-процессов организации, и, вместе с этим, консолидировать применяемые экономическим субъектом формы внутренней и внешней отчётности.

В течение первых двух стадий зарождения и роста экономической субъект генерирует положительный операционный денежный поток. С наступлением стадии зрелости этот критерий достигает своего максимального значения, равно как и стоимость экономического субъекта, впоследствии постепенно снижаясь.

Наступление последней фазы, которую экономисты именуют «реcessionей», можно предотвратить, если на этапе зрелости руководство будет иметь возможность своевременно оценить такие изменения

параметров, которые сигнализируют о возникновении ситуации признаки снижения эффективности деятельности (рост амортизации объектов, избыточность запасов и т.д.). Принятие решений в отношении модернизации оборудования и производственных мощностей, повышения качества продукции, сокращения излишков складских запасов и роста показателей оборачиваемости и рентабельности должно осуществляться незамедлительно, что позволит экономическому субъекту избежать фазы рецессии, и вернуться в точку более качественного положения на кривой жизненного цикла.

В течение жизненного цикла экономического субъекта, в процессе его функционирования в рыночной среде постоянно возникают как проблемы, угрожающие его резистентности, так и возможности её совершенствования.

На каждом из этих этапов возникают существенные отличия в составе и структуре активов и пассивов экономического субъекта, что так же приводит к изменению стоимости бизнеса, росту рисков потери устойчивости и возможному банкротству.

При этом, учитывая существование жизненного цикла экономического сокращению излишков товарных запасов субъекта в целом, можно утверждать, что каждый отдельно рассматриваемый в структуре деятельности экономического субъекта вид бизнеса также может занимать определённую позицию на общем графике жизненного цикла.

Наступление той или иной фазы жизненного цикла организации, помимо прочего, во многом зависит от того, каковы характеристики той совокупности факторов, которые сформировались в заданном временном промежутке. Отметим, каждой фазе жизненного цикла присущи свой структурированный комплекс факторов воздействия. Ясное видение занимаемого в каждый момент времени положения на кривой жизненного цикла, интегративность информационного и финансового обеспечения деятельности, в итоге будут способствовать сведению зависимости

результатов деятельности от воздействия нестабильных внешних и внутренних факторов к минимуму<sup>51</sup>.

Сказанное выше означает, что массив информации, обрабатываемой системой контроллинга в целях поддержки бизнеса должен быть обработан и представлен в такой интерпретации, чтобы руководство экономического субъекта, опираясь на неё, могло с уверенностью определить тот этап жизненного цикла, который в настоящий момент занимает организация, а также то, как долго продлится этот этап, и как скоро возникнет необходимость в преобразованиях, чтобы не упустить время и обеспечить безболезненный качественный переход на новую стадию развития.

Способность организации структурировать свои информационные потоки, понимать и оценивать их и адекватно реагировать на возможные вызовы позволяет экономическому субъекту обеспечить достижение им положительной динамики параметров функционирования, что, в свою очередь, может расцениваться как гарант его конкурентоспособности и экономической безопасности. Причём, под последней мы подразумеваем такое качественное состояние показателей функционирования экономического субъекта, которое позволяет обеспечить защищённость его бизнес-структуры, максимальную продуктивность используемых ресурсов, и длительную стабильность оптимальных параметров и устойчивость к внешним и внутренним угрозам на протяжении всех стадий жизненного цикла<sup>52</sup>.

В указанном аспекте вопросы применения прогрессивных управленческих концепций и инструментов, в числе которых, несомненно, концепция контроллинга, приобретают особую актуальность.

Для того, чтобы руководство экономического субъекта на всех уровнях

---

<sup>51</sup> Барулина, Е. В. Управление стоимостью компании : финансовый контроллинг, менеджмент, информационно-сервисное обеспечение : монография / Е. В. Барулина, С. В. Барулин. М. : РУСАЙНС, 2016

<sup>52</sup> Котлова, Ю.А. К вопросу о развитии системы контроллинга в рамках концепции стоимости экономического субъекта // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. 2019. № 1 (99). С. 87-93.

управления выстроило оптимальную модель управленческих воздействий на подконтрольные им параметры, важно, чтобы все управленческие функции, были максимально консолидированы и интегрированы в единую информационную систему, обеспечивающую взаимосвязь процесса достижения резистентности (а значит и безопасности) с максимальной эффективностью, достоверностью и полнотой информационных потоков, которые становятся базой принятия управленческих решений.

В данном аспекте концепция контроллинга несёт в себе достаточный потенциал и, объективно, является наиболее перспективным направлением для решения проблем, обозначенных нами выше.

Опираясь на массив данных, формируемых в системе контроллинга, руководство хозяйствующего субъекта имеет возможность не только отслеживать ситуацию, но и корректировать ключевые показатели, чтобы своевременно принимать решения относительно траектории достижения состояния резистентности. В результате контроллинг превращается в своего рода координатора функционально связывающего стратегией развития экономического субъекта и параметрами его текущего функционирования, а учётно-аналитическое его обеспечение является необходимым условием его эффективности.

Нельзя отрицать, что основными информационными компонентами, содержащимися в системе контроллинга, обеспечивающими её функционирование, являются учёт, планирование, анализ и контроль. Системность и интеграция указанных компонент позволяет комплексно решать важнейшие задачи:

- минимизировать возможные информационные, а также финансовые риски относительно принятия неверных управленческих решений руководством экономических субъектов;

- осуществлять мониторинг индикаторов уровней резистентности экономических субъектов и их экономической безопасности;

– выявлять и оценивать воздействия наиболее существенных риск-факторов<sup>53</sup>.

Контролинговый механизм и инструментарий в указанном аспекте также актуален и применим, поскольку опирается на формирование комплексной системы показателей, расчёт и оценка которых позволит с достаточной точностью измерять процессы, протекающие в экономическом субъекте в ходе осуществления им деятельности. Его использование позволяет интегрировать ключевые управленческие функции (планирование, учёт и др.) экономического субъекта, структурировать и обрабатывать массив входящей внешней и внутренней информации, а затем генерировать на её основе адекватные, качественные и актуальные исходящие информационные потоки и транслировать их всем уровням управления.

При этом в процессе выбора и систематизация релевантных индикаторов важно акцентировать внимание на интеграции и консолидации информационных потоков отдельных учётных систем. Очевидно, набор показателей определяется сферой деятельности, потребностями и возможностями конкретного экономического субъекта, что даёт возможность выявлять стратегический потенциал экономического субъекта и количественно оценивать наиболее «узкие места» в его деятельности.

Как известно, общепринятый подход к оценке уровня финансовой устойчивости экономического субъекта основан на определении и расчёте ряда групп показателей, в числе которых показатели ликвидности, платёжеспособности, рентабельности, деловой активности, структуры капитала, кредитоспособности и т.п. Однако такой подход нельзя назвать абсолютно информативным с точки зрения определения резистентности, поскольку он основан на оценке показателей истекших периодов, а значит, не отражает перспективные траектории развития событий, не даёт желаемого

---

<sup>53</sup> Котлова, Ю.А. К вопросу о развитии системы контроллинга в рамках концепции стоимости экономического субъекта // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. 2019. № 1 (99). С. 87-93.

эффекта и не позволяет отслеживать взаимосвязь и последствия принимаемых на их основе экономических решений. Непрерывность осуществляемых в ходе реализации функции контроля процедур сбора и сопоставления данных о показателях состояния экономического субъекта для оценки эффективности его деятельности, возможно обеспечить в рамках мониторинга. Важно обеспечить непрерывный мониторинг состояния резистентности экономических субъектов.

Заметим, именно концепция контроллинга является наиболее перспективным направлением и фундаментом решения обозначенных выше проблем. Поскольку именно контроллинг позволяет интегрировать функции планирования, учёта, оценки и анализа показателей, и, наконец, контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, с целью получения адекватной, качественной и своевременной информационной компоненты всеми управляющими структурами и уровнями.

Контроллинг позволяет руководству экономического субъекта не ограничиваться мониторингом ситуации, а оперативно и своевременно корректировать ключевые показатели, обеспечивающие состояние устойчивости и экономической безопасности. Это означает, что контроллинг сам по себе действует как механизм, способный обеспечить взаимосвязь между стратегией развития экономического субъекта с оперативным функционированием и контролем.

Следовательно, учётно-аналитическое обеспечение контроллинга резистентности является оправданным и необходимым.

В выборе сбалансированных показателей, включаемых в систему для реализации контроллинговых процедур важно делать акцент на качественной составляющей системы и релевантности определяемых индикаторов и построение системы мониторинга, что позволит трансформировать стратегические установки экономического субъекта в конкретный план оперативной деятельности каждого из выделенных в рамках

организационной структуры центров ответственности, и, впоследствии, оценить результаты их функционирования с позиции достижения стратегических установок при помощи выделения и мониторинга ключевых показателей эффективности»<sup>54</sup>.

Как известно, сбалансированная система показателей включает следующий комплекс компонент, обеспечивающих её реализацию: следующие компоненты: финансы; клиенты; бизнес-процессы; развитие.

Для каждой из этих групп должны быть определены ключевые показатели, отбираемые по следующим критериям:

- достигнутый уровень стратегических целей экономического субъекта;
- уровень понятности и однозначности значения индикатора;
- уровень полезности отобранного индикатора для генерации управленческих решений.

Усложнение геополитических и экономических взаимоотношений в современном «безполярном» мире обусловила смещение в процессе управленческой деятельности акцентов от стремления к максимизации положительного финансового результата экономического субъекта деятельности в направлении максимизации его стоимости.

Нестабильность внешней среды вынужденно оказывает влияние и на характер ведения экономическими субъектам и своей деятельности, факторы геополитических неожиданностей, жёсткой конкуренции и, как следствие, значительных рисков, обуславливают тот факт, что зачастую, экономические субъекты действуют интуитивно, не имея чётких ориентиров в реализации своих стратегических планов.

Ученые-экономисты неоднократно обосновывают целесообразность разработки и внедрения в российских экономических субъектах системы

---

<sup>54</sup> Котлова, Ю.А. К вопросу о развитии системы контроллинга в рамках концепции стоимости экономического субъекта // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. 2019. № 1 (99). С. 87-93.

использования учётной информации планового характера для целей управления на основе подсистем бюджетирования и управленческого учёта.

Внедрение и практическое применение системы контроллинга резистентности экономического субъекта должно осуществляться поэтапно. На первом этапе, который условно можно назвать подготовительным, происходит оценка текущего финансово-экономического состояния экономического субъекта, оценивается структура его активов и обязательств, рассчитываются показатели платёжеспособности, ликвидности, устойчивости и деловой активности, рентабельности, оборачиваемости, соотношение дебиторской и кредиторской задолженностей. Детальный анализ ключевых показателей позволяет получить представление об уровне финансовой устойчивости субъекта и эффективности его менеджмента.

Второй этап условно можно назвать «внедрение системы контроллинга». На этом этапе оцениваются характер и изменения в системе управления, в организационной структуре; информационные потоки экономического субъекта, а также персонал. Здесь эффективным должен стать SWOT-анализ.

Третий этап – этап автоматизации и диджитализации. Определив цели и приоритеты функционирования экономического субъекта, важно подобрать эффективный инструментарий его реализации. Сегодня рынок предлагает ряд программных продуктов, позволяющих реализовать потребность в автоматизации процесса контроллинга.

Таким образом, на всех этапах жизненного цикла экономического субъекта контроллинг как организационно-методическая и информационно-аналитическая система поддержки менеджмента, способен обеспечить системные изменения и обратную связь в контуре управления с максимальным эффектом. По сути именно в ходе контроллинга возможно определять направление, скорость развития, исследуя особенности внешней и внутренней среды, экономически обосновывая такие преобразования во



всех функциональных подсистемах бизнеса, обеспечивая тем самым устойчивость и стабильность функционирования.

### ***Выводы по первой главе.***

В процессе исследования определено, что контроллинг представляет собой разноаспектную экономическую категорию, которая, несмотря на довольно длительный период изучения, до сих пор не получила однозначной интерпретации и выбора характеризующих данную категорию показателей. С течением времени научные знания в этой области прирастали результатами новых исследований. Вопросы о сущности категориальной дефиниции «контроллинг», в том числе составляющих его элементах, принципах, задачах, информационном обеспечении и его взаимосвязи и с системой управления и учёта до сих пор остаются дискуссионными.

Комплексность в характеристике дефиниции «контроллинг», определяющая его задачи при минимизации риска и сохранении ликвидности и платёжеспособности предприятия, в значительной степени соотносится с понятием резистентности экономического субъекта. В работе проведен анализ и определена специфика влияния макро- и микросреды на внедрение контроллинга в российских экономических субъектах.

Кроме того определены оптимальные для внедрения контроллинга этапы жизненного цикла экономического субъекта, позволяющие контроллингу сделать бизнес-процессы на каждом из этих этапов более эффективными и объединить все формы внутренней и внешней отчётности. Обоснованно учётно-аналитическое обеспечение контроллинга резистентности, что способствует системным изменениям и обратной связи в контуре управления с максимальным эффектом.

## ГЛАВА 2 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ РЕЗИСТЕНТНОСТИ КАК СТРУКТУРНО-ИНФОРМАЦИОННОЙ ОСНОВЫ КОНТРОЛЛИНГА ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

### 2.1 Типологизация видов устойчивости как основы резистентности экономического субъекта

В нынешних условиях осуществления экономическими субъектами своей деятельности, когда амплитуда колебаний как политических, так и экономических факторов стабильности велика, возникает проблема достижения экономическими субъектами состояния невосприимчивости (устойчивости) к возмущающим внешним и внутренним факторам. Очевидно, что стабильность и устойчивость российской экономики в целом пропорциональны стабильности каждого отдельного экономического субъекта.

Негативные явления в развитии одних экономических субъектов, вызванные структурными изменениями, деструктивными ситуациями либо чрезвычайными обстоятельствами, могут вызвать сбои в развитии других субъектов. В связи с этим финансово-экономический иммунитет экономического субъекта подвергается дополнительным угрозам.<sup>55</sup>

Понятие «устойчивость» характеризуется высокой степенью абстракции и обобщения. Наполнение этого термина конкретным содержанием и его научная интерпретация существенно различается в зависимости от характеристик экономических субъектов и условий их функционирования.

Эволюция терминологической составляющей любой науки вызвана

---

<sup>55</sup> Максимов, Д.А., Финансовая устойчивость как основополагающий фактор экономической безопасности предприятия / Д.А. Максимов, А.В. Осельская // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2016. – № 6-2. – С. 365-368

явлениями антропоморфизма (наделения человеческими качествами некоторых предметов и явлений). Экономическая наука не исключение. Она изобилует терминами, заимствованными из других, не смежных с ней наук. Очевидно, заимствованный термин адаптируется к новой сфере применения и приживается только в том случае, когда он понятен специалистам в науке-реципиенте. Каждый термин при трансфере из естественнонаучной области в экономическую переосмысливается и трактуется несколько иначе, чем в науке-доноре. В большинстве случаев заимствованные термины уточняются двумя способами: корректировкой смысла и дифференциацией термина, введением частных дополняющих категорий.

Так, термин «устойчивость» заимствован экономистами из области физики и её раздела механики. Как известно, любая система в равновесном состоянии отличается по способности реагирования этой системы на внешние возмущения, будучи выведенным из этого положения стремится вернуться обратно. Рассматриваемое состояние равновесия обладает свойством устойчивости.

Как известно, в физико-математических науках принято выделять статическую и динамическую устойчивость. Так, статическая устойчивость характеризуется способностью системы самостоятельно восстанавливать исходное или близкое к нему состояние после некоторых действия малых возмущений. Динамическая же устойчивость – это способность системы самовосстанавливать исходное состояние, или близкое к нему, после действия существенных возмущений. При этом устойчивость экономического субъекта и её способность к самовосстановлению, как и у любой другой системы, не может быть бесконечным состоянием, она ограничена.

В процессе исследования нами было проанализировано значительное число научных подходов к дефиниции «устойчивость» относительно экономической системы, что позволило сделать вывод, что современные

отечественные учёные-экономисты рассматривают эту понятийную категорию вариативно.

	Содержание трактовки	Авторы
У С Т О Й Ч И В О С Т Ь	Устойчивость – совокупность финансовой устойчивости и успешности финансовой деятельности	Л.Т. Гиляровская, А.В. Ендовицкая, Д. Ковалев, А.Д. Шерemet, А.Б. Борисов,
	Устойчивость достигается значениями финансовых показателей экономического субъекта, с учётом максимизации его прибыли (способности поддерживать прибыль на заданном уровне)	Дж. М. Кейнс, А. Маршалл, А. Смит и др.
	Устойчивость – тенденция возврата в благоприятное сбалансированное состояние (равновесие)	А. А. Акимов, Е. С. Бодряшов Г. О. Гамидов, В. Г. Колосов, Е. Н. Кучерова, Г. С. Мерзликина, Н. В. Чайковская и др.
	Устойчивость – оптимальное соотношение элементов системы и связи между ними, для поддержания ключевых параметров деятельности на заданном уровне	И. Я. Богданов, А. А. Колобов, В. Н. Корниенко, С. Н. Никешин и др.
	Устойчивость отождествляется с безопасностью, надёжностью и стабильностью	Л. И. Абалкин, А. Л. Бобров, Д. В. Гордиенко, Т. М. Конопляник
	Устойчивость отождествляется со стабильностью	И. Н. Омельченко и Е. В. Борисова
	Устойчивость – стабильность и эффективность элементов производственной системы, а также способность поддерживать их функциональные параметры при изменении условий деятельности.	И. Н. Петренко
	устойчивость отождествляется с экономической безопасностью	С. А. Афонцев, Н. В. Матвеев

Рисунок 2.1 – Вариативность подходов к пониманию видов устойчивости

Ряд авторов раскрывает эту категорию исключительно с финансовой с точки зрения; другие – только с экономической с точки зрения; третьи – в сочетании финансовой и экономической точек зрения; кто-то отождествляет две эти категории. Реже устойчивость рассматривают как одномоментное

состояние системы. Встречаются работы, в которых при определении устойчивости в качестве ключевого принципа выделяют целеполагание. В процессе изучения определений категории «устойчивость», предлагаемых различными авторами, делаем вывод, что большая часть исследователей, рассматривают категорию устойчивости экономических субъектов не отделяя финансовый и экономический аспекты, а указывая на их взаимосвязь. Вариативность подходов к пониманию видов устойчивости приведена на рисунке 2.1.

Ряд авторов в продолжение рассмотренных подходов проводят декомпозицию понятия устойчивости, вводя дополнительные её виды. В частности, автор Красовская Н.В. в своей работе дифференцирует устойчивость, выделяя в её совокупности «рыночную, производственную, финансовую, кадровую и организационную устойчивость»<sup>56</sup>.

Другой автор, С. Ю. Чмель, квалифицируя понятие устойчивости, в числе её ключевых характеристик приводит целый ряд подвидов устойчивости, а именно: «производственно-технологической, финансово-экономической, экологической, инвестиционной, инновационной, рыночной, социальной устойчивости, а также устойчивости к научно-техническим факторам и устойчивости к факторам государственного регулирования»<sup>57</sup>.

Отдельные исследователи, определяя категорию устойчивость, указывают на её статический характер, не придавая значения различным факторам флуктуационного воздействия. При этом очевидно, что экономический субъект не является статичной системой. Проходя по кривой жизненного цикла, он претерпевает структурные и экономические изменения, а значит, и его устойчивое состояние не может рассматриваться как статическое или ретроспективное состояние. Измерение устойчивости не

---

<sup>56</sup> Красовская, Н.В. Механизм управления устойчивостью экономики мебельных предприятий: автореферат дисс... кандидата экономических наук: 08.00.05 / Тюмен. гос. ун-т. - Тюмень, 2006. - 20 с.

<sup>57</sup> Чмель, С.Ю. Причинно-следственные связи в формировании стратегии устойчивого развития предприятия // Проблемы экономики. - 2010. - № 6. - С. 124 -125

будет релевантным вне учёта динамики воздействия факторов.

Интересен авторский подход, при котором устойчивость рассматривается «с позиции целеполагания». Такой подход впервые предложила Т. А. Худякова, которая обосновала и подтвердила гипотезу о том, что «целеполагание крайне важно при определении устойчивости, так как на основе него можно определить соответствие не только уровню платёжеспособности, ликвидности, рентабельности, определенному уровню прибыли и т. д., но и соответствие конкретным целям, стоящим перед предприятием»<sup>58</sup>. Считаем целесообразным существование данного подхода.

Кроме всего прочего авторами предложен социологический подход к трактовке устойчивости, так, согласно которому, в современной интерпретации, устойчивость экономического субъекта рассматривается, в том числе, и как его исключительная безупречная репутация.

Многие авторы, приводя аргументы в пользу аналитических процедур в отношении экономического субъекта предлагают значительное число иных терминов, близких по смыслу к понятию «устойчивость» (стабильность, надёжность, безопасность и т.п.).

Признавая значимость авторитетных мнений в исследуемой области и не отрицая их достоинств для теории и практики учёта и анализа, отметим, что ни один из авторов не предлагает учитывать возможности воздействия на экономический субъект дестабилизирующих факторов, вызывающих существенное снижение уровня устойчивости и приводящее к её утрате.

В кризисные периоды существенно возрастает роль качества и объективности оценки финансового состояния экономического субъекта, и прежде всего, его финансовой устойчивости. Для целей разработки адекватной системы показателей и методики её оценки важно чётко определять виды устойчивости и оценивать их влияние на перспективу.

---

<sup>58</sup> Худякова, Т. А. Формирование системы контроллинга финансово-экономической устойчивости промышленного предприятия: дис....докт. экон. наук: 08.00.05 / Худякова Татьяна Альбертовна. – Челябинск, 2018. – 323 с.

Устойчивость – категория, изучаема достаточно давно и в отношении различных систем, поэтому в литературе сформировался массив её видов и определений.

Чаще всего в отношении экономических субъектов интерес представляет устойчивость финансовая, экономическая, а также их симбиоз. По качественным характеристикам авторы предлагают различать устойчивость статическую и динамическую; абсолютную, нормальную, нестабильную и кризисную; формальную и реальную; внутреннюю и внешнюю. и др. Кроме того с различных точек зрения авторы дополнительно предлагают выделять в классификации прочие варианты устойчивости (производственная, организационная, ценовая, конкурентная экологическая и др.). С точки зрения временного интервала авторы традиционно рассматривают устойчивость краткосрочную, «среднесрочную и долгосрочную»<sup>59,60</sup>. При этом Т.А. Худякова в своём труде отмечает, что «любая система функционирует в определённый временной интервал и определённом пространстве»<sup>61</sup>, в связи с чем исходя и временного критерия возможно выделение таких видов. В развитие этого положения, относительно пространственного критерия могут быть выделены: устойчивость субъектов межфирменного взаимодействия, (финансово-промышленная группа, холдинг, синдикат и т.п.), и устойчивость отдельного экономического субъекта.

В соответствии с такой особенностью, как «характер изменений с течением времени» или «динамика», возможно выделение и оценка таких классов финансовой устойчивости как возрастающая, неизменная и убывающая.

---

<sup>59</sup> Гудков А.Н. Управление финансовой устойчивостью страховой организации: автореф. дис. ...канд. экон. наук. - Иваново, 2010

<sup>60</sup> Гудков А.Н. Финансовая устойчивость как цель финансового менеджмента страховой организации // ЭКО. -2009. - №9. - С. 162-169.

<sup>61</sup> Худякова, Т. А. Формирование системы контроллинга финансово-экономической устойчивости промышленного предприятия: дис....докт. экон. наук: 08.00.05 / Худякова Татьяна Альбертовна. – Челябинск, 2018. – 323 с.

Указанные классификационные характеристики не являются исчерпывающими, но говорят о многоаспектности категории устойчивость, что подтверждают многочисленные исследования в этой области.

В рамках обозначенных выше классов устойчивости экономических субъектов возможно последующее определение отдельных его видов, проводя декомпозицию с последующим выделением частных признаков (второго и последующих порядков), способных детально раскрыть отдельные аспекты этого сложного понятия. Так, возможно выделение из числа типов устойчивости краткосрочной, среднесрочной, и долгосрочной, а также отчётной, плановой, прогнозной.

Информационные потребности руководства в каждом конкретном случае могут вызвать необходимость ввода в классификацию признаков третьего и других порядков, способных дать максимально полную характеристику определённым типам устойчивости.

Несомненно, все предложенные авторами классификационные характеристики устойчивости экономического субъекта позволяют констатировать их взаимосвязь, а значит, они являются элементами единой системы.

Для понимания устойчивости и определения её роли в достижении резистентности экономического субъекта необходимо понимание типологизации этого состояния.

На основе обобщения авторских подходов к определению классификации устойчивости экономических субъектов делаем вывод, что в настоящее время сложилась следующая типологизация устойчивости (Таблица 2.1).

При этом обозначим тот факт, что предлагаемая типологизация видов устойчивости экономического субъекта не является исчерпывающей и носит открытый характер, при необходимости она может быть расширена и дополнена.



Таблица 2.1- Типологизация устойчивости

п/п	Фактор типологизации	Виды устойчивости	п/п	Фактор типологизации	Виды устойчивости
1	отношение к экономическому субъекту	– внутренняя – внешняя	7	норматив	– абсолютная – нормальная – неустойчивость – кризисная
2	способ оценки	– количественная – качественная	8	допустимость	– допустимая – недопустимая
3	степень допустимости	– низкая – средняя – высокая	9	уровень управления	– стратегическая – тактическая – оперативная
4	степень охвата	– частичная – структурная	10	характер возникновения	– унаследованная – системная – общая
5	степень постоянства	– постоянная – переменная – полная	11	характер проявления	– устойчивость функционирования, – устойчивость развития
6	сфера деятельности	– финансовая – экономическая – производственная – организационная – управленческая – экологическая – организационная и др.	12	фактор времени	– статическая – динамическая  – ретроспективная – текущая – прогнозная

Иными словами, в традиционные методики определения финансовой устойчивости заложен фактор отражения фактически имеющихся ресурсов экономического субъекта (материальных, финансовых, кадровых и др.), а не оптимальных возможностей их использования. А это, в свою очередь, означает, что в рассчитанные традиционным образом показатели устойчивости заранее заложены уже имеющиеся негативные факторы производственного и финансового менеджмента, такие как недостаточная загрузка производственного оборудования, низкая оборачиваемость активов; избыточные запасы сырья и готовой продукции; просроченная дебиторская задолженность; низкая эффективность инвестиций и финансовых вложений и т.д.

Отбор и оценка данных о параметрах устойчивости предприятия, основанный на применении традиционной методики, не даёт возможность учесть его неиспользованные возможности относительно роста результативности деятельности. Это приводит к тому, что даже экономические субъекты, занимающие стабильное положение на рынке и обладающие современной материально-технической базой, в результате нерациональных управленческих решений, принимаемых руководством, могут быть доведены до критического финансового состояния и, как следствие, до последующего банкротства. Данная ситуация может заинтересовать, в том числе недобросовестных предпринимателей, поскольку предоставляет им возможность приобретения его по заведомо заниженной стоимости. При этом в настоящий момент времени арбитражные органы не обеспечены нормативно-правовым инструментарием, позволяющим иметь возможность обеспечить доказательство необоснованности действий руководства экономического субъекта или внешнего управляющего. Более того, анализ современной арбитражной практики подтверждает незаинтересованность арбитражных управляющих в оздоровлении финансового состояния экономических субъектов, находящихся в зоне кризиса, а, наоборот, отражает его стремление к получению сиюминутной выгоды путём реализации имущества экономического субъекта.

В продолжение сказанного отметим, что контрагенты экономического субъекта в большей степени заинтересованы возможностями и потенциалом инвестирования в деятельность экономического субъекта, чем просто показатели его устойчивости, характеризующие этот параметр за истекший период. Иными словами, инвестор также важно понимать перспективы роста устойчивости бизнеса партнёра, с учётом вовлечения в процесс неиспользованных возможностей. Именно в этом аспекте определение показателей перспективной финансовой устойчивости является наиболее

актуальной и позволяет решить поставленную задачу.

Таким образом, вариативность категории «устойчивость» позволяет учёным выделять различные её виды. А типологизация категории устойчивости расширяет возможности её глубокой аналитической оценки её параметров с целью повышения уровня устойчивости. При этом, по нашему мнению, в научной экономической литературе недостаточно исследований, посвящённых сопротивляемости экономических субъектов влиянию негативных факторов. В этом смысле весьма полезным может оказаться введение понятия резистентности экономического субъекта. Далее в работе определим его структурные параметры и концептуальное содержание.

## 2.2 Финансово-экономическая устойчивость как структурный параметр резистентности экономических субъектов

Для контроллинга резистентности экономического субъекта необходима структурированная информационная база. Ключевым источником информации внутри общего информационного массива комплексной системы управления выступает учётная система. Именно система учёта, и отчётности обеспечивает контроллинг информацией об основных параметрах деятельности экономического субъекта. При этом с целью качественного и эффективного мониторинга параметров резистентности, руководству экономического субъекта необходима система ключевых показателей, значение которых важно подвергнуть регулярному отслеживанию.

Важнейшим критерием резистентности экономического субъекта, является анализ его устойчивости. При этом в научно-экономической среде до сих пор не сложилось единого подхода к пониманию сущности финансово-экономической устойчивости, что свидетельствует о неоднозначности данного термина. Введение в оборот категории

«Финансово-экономическая устойчивость», в первую очередь, вызвано фактором введения в оборот допущения непрерывности существования и ведения деятельности экономическими субъектами.

При этом отечественная научная литература на сегодняшний день предлагает значительное число трактовок и толкований термина «финансовая устойчивость». Условно выделим два направления толкования финансовой устойчивости: статическое и динамическое. Так, ряд авторов придерживаются статического подхода к толкованию этого термина. В частности, они определяют финансовую устойчивость как один из критериев текущего финансового состояния организации, выделяя в качестве ключевого фактора, её определяющего, платёжеспособность.

Другие авторы предлагают динамический подход, основанный на исследовании финансовой устойчивости как результата непрерывности деятельности экономического субъекта. При этом подходе авторы не ограничивают финансовую устойчивость исключительно платёжеспособностью (Рисунок 2.2).

Основываясь на обобщении теоретических положений и авторских подходов к трактовке и определению сущности понятия «финансовая устойчивость» сформулирована авторская позиция относительно указанной теоретической проблемы, обусловив тем самым дополнение традиционной трактовки указанного термина.

Так, комплексный подход к изучению значительного числа определений исследуемого термина предоставил возможность убедиться, что максимально полной является трактовка дефиниции «финансовая устойчивость», предложенная Л. Г. Скамай. В то же время и это определение не лишено недостатков.

Финансовая устойчивость обуславливает такое соотношение финансовых ресурсов организации, при которой экономический субъект, имеет возможность свободно и эффективно маневрировать имеющимися

средствами, при этом обеспечивая непрерывность протекающих в организации процессов производства и продажи продукции (работ или услуг).

Ф И Н А Н С О В А Я У С Т О И Ч И В О С Т Ь	→	«Характеристика финансовых ресурсов, при которых предприятие, свободно маневрируя средствами, способно за счёт их эффективного использования обеспечить бесперебойный процесс производства и реализации продукции (работ или услуг)»	Методологические рекомендации
	→	«Способность системы осуществлять свою уставную деятельность в условиях постоянных воздействий на нее»	А.А.Бабич
	→	«Такое состояние её денежных средств, которое гарантирует расширение деятельности организации, главным образом, за счёт собственных ресурсов при сохранении коэффициентов платёжеспособности и кредитоспособности при наименьшей степени предпринимательского риска»	В.В.Бочаров
	→	«Способность наращивать достигнутый уровень деловой активности и эффективности бизнеса, обеспечивая при этом платёжеспособность, увеличивая уровень инвестиционной привлекательности в пределах допустимого уровня риска»	М.А.Вахрушина
	→	«Способность организации расплачиваться в соответствии со взятыми на себя обязательствами»	В.В.Ковалев
	→	«Такое состояние финансовых ресурсов, их распределения и использования, которое обеспечивает развитие предприятия на основе прибыли и прироста капитала при сохранении платёжеспособности в условиях приемлемого уровня риска»	Л.Г.Скамай

Рисунок 2.2 – Позиции экономистов относительно сущности дефиниции «финансовая устойчивость» экономического субъекта

В процессе анализа финансовой устойчивости, в первую очередь осуществляется оценка уровня зависимости экономического субъекта от заемного капитала. Наряду с этим происходит оценка состава и структуры источников формирования имущества экономического субъекта, а также их динамики; достаточность его капитала; определяется возможная

потребность в дополнительных источниках финансирования, а также целесообразность и рациональность привлечения средств; оценивается возможность роста капитала; определяется уровень возможных рисков.

Традиционно методический подход к анализу параметров финансовой устойчивости определён заданной последовательностью действий. Рассмотрим их. Так первом этапе в процессе оценки финансовой устойчивости проводится анализ состава и структуры активов, а также источников их формирования. Отметим, большинство авторов в своих трудах рекомендуют начинать аналитический процесс именно с ознакомления с активами экономического субъекта и источниками, за счёт которых формируются указанные активы.

При этом ключевым моментом в ходе анализа структуры формирующих активы предприятия источников, является как раз оценка соотношения собственных источников к заёмным.

На втором этапе традиционно приступают к анализу обеспеченности запасов собственными источниками. Так, определение взаимного отношения стоимости запасов и затрат к совокупности источников формирования указанных активов собственного и привлечённого характера являются важнейшим фактором в определении критерия устойчивости финансового состояния экономического субъекта. Уровень обеспеченности запасов источниками формирования обуславливает, в свою очередь, степень текущей платёжеспособности экономического субъекта, или отражает её отсутствие. Так, с целью оценки источников формирования запасов и затрат объективно применяют три базовых показателя, с помощью которых возможно оценить разные виды источников формирования активов экономического субъекта: общая величина основных источников формирования запасов и затрат, величина собственного оборотного капитала, а также общая сумма собственных и привлечённых долгосрочных источников для формирования запасов.

Определение указанных величин позволяет приступить к третьему этапу анализа, в процессе которого происходит расчёт и оценка относительных показателей финансовой устойчивости. Система относительных показателей устойчивости представления рядом коэффициентов, которые рассчитываются путём определения частного данных актива и пассива баланса в абсолютном выражении. При выполнении аналитических процедур производят сравнения фактических значений рассчитываемых коэффициентов с базисными и оценивают их в динамике.

Аналитическая работа по определению и оценке финансовой устойчивости на основании исключительно коэффициентов, не принимающая во внимание структурные характеристики активов и не учитывающая их сопоставимость по срокам оборота, а также степени сопоставимости обязательств по срокам погашения не обеспечивает достаточной уверенности в качестве выводов относительно устойчивости и резистентности экономического субъекта.

В качестве дополнительных критериев финансовой устойчивости, вступают также: расчёт суммы чистых активов и определение значений финансового левериджа.

Традиционно применяемые методики проведения анализа финансовой устойчивости были разработаны и предложены для использования как государственными органами, так и учёными-экономистами. В частности, анализ финансовой устойчивости можно провести, используя следующие рекомендации государственных органов:

1) методика оценки абсолютной и относительной финансовой устойчивости организации коммерческого сектора, предполагающей участие в реализации проектов, имеющих общегосударственное, региональное и межрегиональное значение, с использованием бюджетных ассигнований инвестиционного фонда Российской Федерации, утверждённая приказом

Минрегиона РФ от 17.04.2010г. № 173<sup>62</sup>;

2) правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа», утверждённая постановлением Правительства РФ от 25.06.2003г. № 367<sup>63</sup>.

3) методики оценки финансовой устойчивости банка в целях признания её достаточной для участия в системе страхования вкладов, установленные указаниями Банка России от 11.06.2014г. №3277-У<sup>64</sup>;

4) нормативы оценки финансовой устойчивости деятельности жилищных накопительных кооперативов», утверждённые постановлением Правительства РФ от 28.01.2006г. №46<sup>65</sup>;

5) требования к финансовой устойчивости и платёжеспособности страховщиков», принятые постановлением Банка России от 10.01.2020г. №710-П<sup>66</sup>.

Кроме того, большое внимание вопросам экономического анализа финансовой устойчивости уделяют многие учёные-экономисты.

Оценка параметров устойчивости осуществляется с применением комплекса показателей-коэффициентов, отражающих различные параметры независимости, маневренности, риска, обеспечивающими комплексное достижение устойчивости.

Ключевые коэффициенты финансовой устойчивости экономического субъекта, формулы их расчёта и критериальные значения приведены в таблице 2.2.

---

<sup>62</sup>Об утверждении методики расчёта показателей абсолютной и относительной финансовой устойчивости, коммерческой организации, желающей участвовать в реализации проектов, имеющих общегосударственное, региональное и межрегиональное значение, с использованием бюджетных ассигнований Инвестиционного фонда Российской Федерации: приказ Минрегиона РФ от 17.04.2010г. №173.

<sup>63</sup>Об утверждении правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа: постановление Правительства РФ от 25 июня 2003г. №367.

<sup>64</sup>О методиках оценки финансовой устойчивости банка в целях признания её достаточной для участия в системе страхования вкладов : указания Банка России от 11.06.2014г. №3277-У

<sup>65</sup>О нормативах оценки финансовой устойчивости деятельности жилищных накопительных кооперативов: постановление Правительства РФ от 28.01.2006 №46

<sup>66</sup>Об отдельных требованиях к финансовой устойчивости и платёжеспособности страховщиков : положение Банка России от 10.01.2020г. №710-П.



Таблица 2.2 - Индикаторы финансовой устойчивости экономического субъекта

Индикатор, формула	Экономическое содержание индикатора	Оптимум
1	2	3
<b>Коэффициент финансовой устойчивости</b>		
$K_y = \frac{СК}{ЗК}$ , где ЗК – заёмный капитал	Отражает соотношение собственных и заёмных средств и возможность покрытия заёмных средств собственным капиталом	$K_y > 0,7$
<b>Коэффициент финансовой автономии (независимости)</b>		
$K_a = \frac{СК}{A}$ , где СК – собственный капитал; А – активы экономического субъекта.	Отражает долю собственного капитала в общей сумме валюты баланса. Чем больше значение этого показателя, тем выше устойчивость и ниже зависимость от внешних источников финансирования.	$0,5 < K_a < 1$
<b>Коэффициент капитализации</b>		
$K_k = \frac{ЗК}{СК}$	Отражает, какую величину заёмных средств, привлечённую экономическим субъектом на одну тысячу рублей собственных средств, вложенных в активы.	$K_k \leq 1,5$
<b>Коэффициент долгосрочной финансовой независимости</b>		
$K_{дн} = \frac{(СК + ЗКД)}{A}$ , где ЗКД – долгосрочные займы	Отражает долю активов, которая сформировалась за счёт собственных источников	$K_{дн} > 0,7$
<b>Коэффициент финансового риска (левериджа)</b>		
$K_{фл} = \frac{ЗОк + Дк}{СК}$ где Ок – краткосрочные обязательства Од – долгосрочные обязательства	Отражает долю заёмных средств в общей сумме валюты баланса заёмщика и уровень зависимости экономического субъекта от внешних источников финансирования	$K_{фл} < 1$
<b>Коэффициент маневренности собственных средств</b>		
$K_m = \frac{(СК - ВнА)}{ОА}$ где ВнА – величина внеоборотных активов; ОА – величина оборотных активов	Отражает долю собственного капитала, которая находится в мобильной форме и может быть вложена в формирование оборотных активов	$0,1 < K_m < 0,5$
<b>Коэффициент обеспеченности активов собственными оборотными средствами</b>		
$K_{ос} = \frac{(СК - ВнА)}{ОА}$ или $K_{ос} = \frac{СОС}{ОА}$ где СОС – величина собственных средств	Отражает долю оборотных активов, финансирующихся за счет собственных средств (чем выше, тем лучше финансовое состояние).	$> 0,1 - 0,5$

1	2	3
<b>Коэффициент обеспеченности запасов собственными источниками средств</b>		
$K_{озсс} = (СК - ВнА) / З$ где З – величина запасов ВнА – величина внеоборотных активов	Отражает долю величины запасов, обеспеченных собственными источниками средств	0,6 - 0,8
<b>Коэффициент покрытия активов собственными средствами</b>		
$K_{посс} = (СК - ВнА) / ВБ$ где ВБ – валюта баланса	Отражает какую стоимость активов можно покрыть собственными средствами (чем выше, тем лучше)	-
<b>Коэффициент концентрации собственного капитала</b>		
$K_{кск} = (СК + ДП) / ВБ$ где ДП – долгосрочные пассивы	Отражает долю активов организации, которая может быть покрыта собственным капиталом (обеспечиваются собственными источниками формирования)	> 0,6
<b>Коэффициент концентрации заемного капитала</b>		
$K_{кзк} = ЗК / ВБ$	Отражает отношение сформированных за счет внешних займов активов к общему капиталу экономического субъекта	0,4 – 0,6
<b>Коэффициент соотношения задолженности (дебиторской и кредиторской)</b>		
$K_{сз} = Зд$ где Зд - дебиторская задолженность; Зк - кредиторская задолженность	Отражает в какой пропорции соотносятся друг с другом дебиторская и кредиторская задолженности	-
<b>Оборачиваемость запасов</b>		
$K_i = З / Вп$ , где З – величина запасов Вп - выручка от продаж	Отражает скорость списания запасов в связи с продажей (рост подтверждает эффективность и экономность использования запасов)	-
<b>Чистый денежный поток</b>		
$ЧДП = ДСп - ДСв$ где ДСп – поступления денежных средств ДСв – платежи денежных средств	Отражает разницу между поступлениями и платежами по текущей деятельности экономического субъекта	-

Одной из ключевых задач управления является прогнозирование стабильности функционирования экономического субъекта. При этом методики и методы анализа финансовой устойчивости направлены, в большей степени, на оценку эффективности финансовой деятельности экономического субъекта. Однако для достижения состояния резистентности важно также использовать инструменты, позволяющие выявлять и измерять

параметры деятельности не только в финансовом аспекте. Важнейшим этапом реализации этой задачи выступает оценка экономической устойчивости субъекта.

Экономическая устойчивость субъекта базируется не только на финансовых возможностях экономического субъекта. Она базируется как на монетарных показателях, таких как доходы и расходы, прибыль и убыток, так и на их относительных показателях (эффективность использования имеющихся ресурсов, рост или снижение объёмов бизнеса и др.). Кроме того оценка экономической устойчивости проводится с применением показателей рентабельности и фондоотдачи. Кроме этого в расчёт должны приниматься и иные аспекты деятельности экономического субъекта: его производственный потенциал, технологичность, ресурсное обеспечение, кадровую, маркетинговую, ассортиментную, ценовую политику и т.д. В научной среде также предложено значительное количество трактовок термина «экономическая устойчивость» (Таблица 2.3)

Таблица 2.3 –Позиции экономистов относительно сущности дефиниции «экономическая устойчивость»

Автор	Трактовка
	Экономическая устойчивость – это....
Е.В. Корчагина	«Экономическая устойчивость - это способность системы (предприятия, организации) сохранять определенный (заранее заданный) уровень достижения целей в условиях динамических трансформаций в бизнес - среде»
А.С. Барканов	«наличие инновационного потенциала для устойчивого развития и его эффективное использование для нейтрализации внешних воздействий и факторов дестабилизации»»
А.Б.Олейник	«способность предприятия восстановить исходное или принять новое стабильное состояние после прекращения возмущений во внешней и внутренней среде»
И.П. Богомолова	«состояние предприятия, характеризующееся стабильными экономическими показателями, которые изменяются в допустимых

Продолжение таблицы 2.3

Е.В.Броило	«форма равновесия социально-экономической системы, в результате которой в условиях внешних возмущений проявляются свойства её целостности, позволяющие комплексно формировать и использовать экономические и финансовые ресурсы в каждом элементе системы и реализовывать возможность расширенного воспроизводства»
О.В.Зеткина	«обеспечение прибыльной производственной и коммерческой деятельности за счет повышения эффективности использования производственных ресурсов и управления предприятием, обеспечение стабильного финансового состояния за счет улучшения структуры активов, а также стабильного развития потенциала предприятия и социального развития коллектива с самофинансированием в динамично развивающейся внешней среде»
В.Д.Камаев	«стабильность получения организацией доходов от продаж»
Н.А.Кульбака	«равновесное, сбалансированное состояние экономических ресурсов, обеспечивающее стабильную рентабельность и нормальные условия для расширенного воспроизводства устойчивого экономического роста в долгосрочной перспективе с учётом внешних факторов»
Ю.М.Сулейманова	способность предприятия поддерживать определенный уровень значений экономических параметров, что обеспечивает его рентабельного функционирования и стабильного развития, а также позволяет восстановить первоначальное или принимать новое равновесное состояние после прекращения действия возмущений внешней и внутренней среды в настоящее время и прогнозируемые в будущем»
П.В.Окладский	«динамическое соответствие (адекватность) параметров состояния системы (предприятия) в состоянии внешней и внутренней среды, обеспечивающей его эффективное функционирование в условиях возмущающих воздействий»
Н.Н.Погостинская Р.Л.Жамбекова	«деятельность экономической системы будет экономически стабильной, если система соответствует сформированному результирующему вектору целей, а возможные неблагоприятные ситуации нейтрализуются адекватной реакцией системы за счёт созданных ею резервов»
О.А.Черняева	«такое состояние предприятия, когда оно функционирует стабильно и уверенно, гибко реагируя на изменения ситуаций, возникающих во внутренней и внешней среде»

Авторы, трактуя экономическую устойчивость, закладывают в её толкование различную смысловую нагрузку. Большая часть авторов в

толковании экономической устойчивости проводят аналогию со стабильностью (А. Б. Олейник<sup>67</sup>, О. А. Черняева<sup>68</sup>, В. Д. Камаев<sup>69</sup>, О.В. Зеткина<sup>70</sup>, И. П. Богомолова<sup>71</sup>, Н. Н. Погостинская, Р. Л. Жамбекова<sup>72</sup> и др.).

Также значительное число авторов указывает на соответствие экономической устойчивости состоянию равновесия и сбалансированности (Н.А. Кульбака<sup>73</sup>, Е.В.Броило<sup>74</sup>, Ю.М.Сулейманова<sup>75</sup>). Есть мнение, что экономическая устойчивость – это «динамическая адекватность состоянию среды» (П.В. Окладский<sup>76</sup>). Отдельные авторы (А.С. Барканов<sup>77</sup>) указывают на «инновационный потенциал» экономической устойчивости. Неоднозначность толкования экономической устойчивости до сих пор вызывает полемику у экономистов.

Изучив авторские подходы к этой категории, мы пришли к выводу, что имеет место неоднозначное толкование этого термина, причём все их можно сгруппировать в несколько векторов (таблица 2.4).

---

<sup>67</sup> Олейник А.Б. Экономическая устойчивость предприятия в современных условиях : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / Волгогр. гос. ун-т. - Волгоград, 2002. - 21 с.

<sup>68</sup> Черняева, О. А. Экономический механизм управления устойчивостью функционирования предприятий / О. А. Черняева // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2008. – № 8(46). – С. 124-128.

<sup>69</sup> Камаев В. Д. Экономика и бизнес (теория и практика предпринимательства): учебное пособие / В. Д. Камаев. - М.: Экономика, 2008. – 200 с.

<sup>70</sup> Зеткина О.В. Об управлении устойчивостью предприятия. М., 2003.

<sup>71</sup> Богомолова, И. П. Теоретические аспекты исследования устойчивого развития предприятия / И. П. Богомолова, И. А. Лобанов // Финансы. Экономика. Стратегия. Сер.: Инновационная экономика: человеческое измерение. – 2010. – № 9. – С. 11–14.

<sup>72</sup> Погостинская Н.Н. Информационно-аналитическое обеспечение предпринимательской деятельности: учебник / Н.Н.Погостинская, Ю.А. Погостинский, Р.Л. Жамбекова. - Нальчик: Эльбрус - 2008. - 350с.

<sup>73</sup> Кульбака, Н. А. Оценка экономической устойчивости предприятия : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / Кульбака Наталья Александровна. – Донецк, 2002. – 26 с.

<sup>74</sup> Броило, Е. В. Методология управления экономической устойчивостью коммерческой организации на основе мониторинга кризисных процессов : авто-реф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.05 / Броило Елена Валериевна. – Екатеринбург, 2009. – 46 с.

<sup>75</sup> Сулейманова Ю.М. Экономическая устойчивость предприятия: понятие и особенности // Ю.М. Сулейманова. - Общество: политика, экономика, право. - 2012. - № 3. - С.53-56

<sup>76</sup> Окладский П. В. Соотношение понятий экономической несостоятельности и устойчивости предприятий / П.В.Окладский // Лесной журнал. -2010. -№5- С. 176-80.

<sup>77</sup> Барканов, А.С. Оценка экономической устойчивости строительного предприятия / А.С. Барканов // Экономика строительства. - 2005. - №8. - С.35-43.

Таблица 2.4 – Система показателей экономической устойчивости экономического субъекта

Система показателей	Определяющий фактор
Показатели, текущей, промежуточной и абсолютной ликвидности	Ликвидность
Показатели оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженности, запасов, внеоборотных и оборотных активов и всего имущества	Возможности роста
Финансовый рычаг, концентрация заемного капитала, покрытие внеоборотных активов собственными источниками, обеспеченность собственными источниками текущей деятельности, маневренность собственного капитала	Платёжные возможности
Рентабельность авансированного капитала, рентабельность по валовой и чистой прибыли, рентабельность производственной деятельности, коммерческих и управленческих затрат.	Рентабельность
Отношение общего дохода к собственному капиталу, инвестиций и всего имущества	Доходность

Составлено на основе <sup>78</sup>

В развитие теории устойчивости в процессе исследования совокупности подходов к понятию указанной категории на основе предложенных различными авторами трактовок таких её разновидностей, как «финансовая устойчивость» и «экономическая устойчивость» закономерно произошла трансформация понятийных категорий и выделение в качестве отдельного объекта исследования самостоятельной категории «финансово-экономическая устойчивость», что также нашло отражение в трудах экономистов.

В частности М.А.Бендиков акцентирует внимание на следующей особенности понятия «финансово-экономическая устойчивость», указывая, что она «характеризуется системой специально подобранных технико-экономических показателей его деятельности, значения и диапазон изменения которых в условиях проявления возмущений внутренней и внешней среды предприятия, не нарушающих его производственной функции, приняты нормативными, а любое

<sup>78</sup> Касюк Е. А. Система показателей оценки устойчивого развития экономического субъекта / Е.А. Касюк // Экономические науки. –2020. – №115-1

нарушение установленных пределов рассматривается как проявление факторов, препятствующих эффективному хозяйствованию и развитию предприятия»<sup>79</sup>.

Финансово-экономическая устойчивость согласно определению Е.П. Кочеткова – «свойство организации оказывать сопротивление негативному воздействию финансово-экономических факторов в ходе функционирования и развития за счет сохранения удовлетворительного ФЭС, благодаря которому обеспечиваются ее структурная целостность и возможность продолжения эффективной основной деятельности»<sup>80</sup>

В толковании Е. О. Мельцас финансово-экономическая устойчивость организации – «параметр оценки антикризисной устойчивости организаций», она «создаёт потенциал и для развития логистической поддержки, и для обеспечения конкурентоспособности организаций»<sup>81, 82</sup>.

Интересную трактовку исследуемого термина привела в своей диссертации Худякова Т.А.: «динамическая способность промышленного предприятия достигать запланированного уровня ликвидности и финансовой независимости, а также запланированного уровня результирующих экономических показателей деятельности предприятия с заданными характеристиками возможных отклонений, определённых на этапе целеполагания, на основе превентивных решений и адаптационных принципов управления». «Такой подход позволяет идентифицировать тактические и стратегические задачи контроллинга в соответствии со стратегией»<sup>83</sup>.

---

<sup>79</sup> Бендиков М.А. Финансово-экономическая устойчивость предприятия и методы её регулирования / М.А.Бендиков, И.В.Сахарова, Е.Ю.Хрусталева // Экономический анализ: теория и практика. 2006. № 14 (71)

<sup>80</sup> Кочетков Е.П. Мониторинг признаков финансово-экономической неустойчивости / Е.П. Кочетков // Эффективное антикризисное управление. – 2012. – №2.

<sup>81</sup> Мельцас Е.О., Сущность понятия «финансово-экономическая устойчивость» хозяйствующего субъекта // Российский экономический интернет-журнал. 2017. №1.

<sup>82</sup> Мельцас, Е.О. Совершенствование мониторинга финансовой устойчивости строительных организаций : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Мельцас Екатерина Оскаровна. – Москва, 2013. - 22 с.

<sup>83</sup> Худякова, Т. А. Формирование системы контроллинга финансово-экономической устойчивости промышленного предприятия: дис. ... докт-ра. экон. наук: 08.00.05 / Худякова Татьяна Альбертовна. –

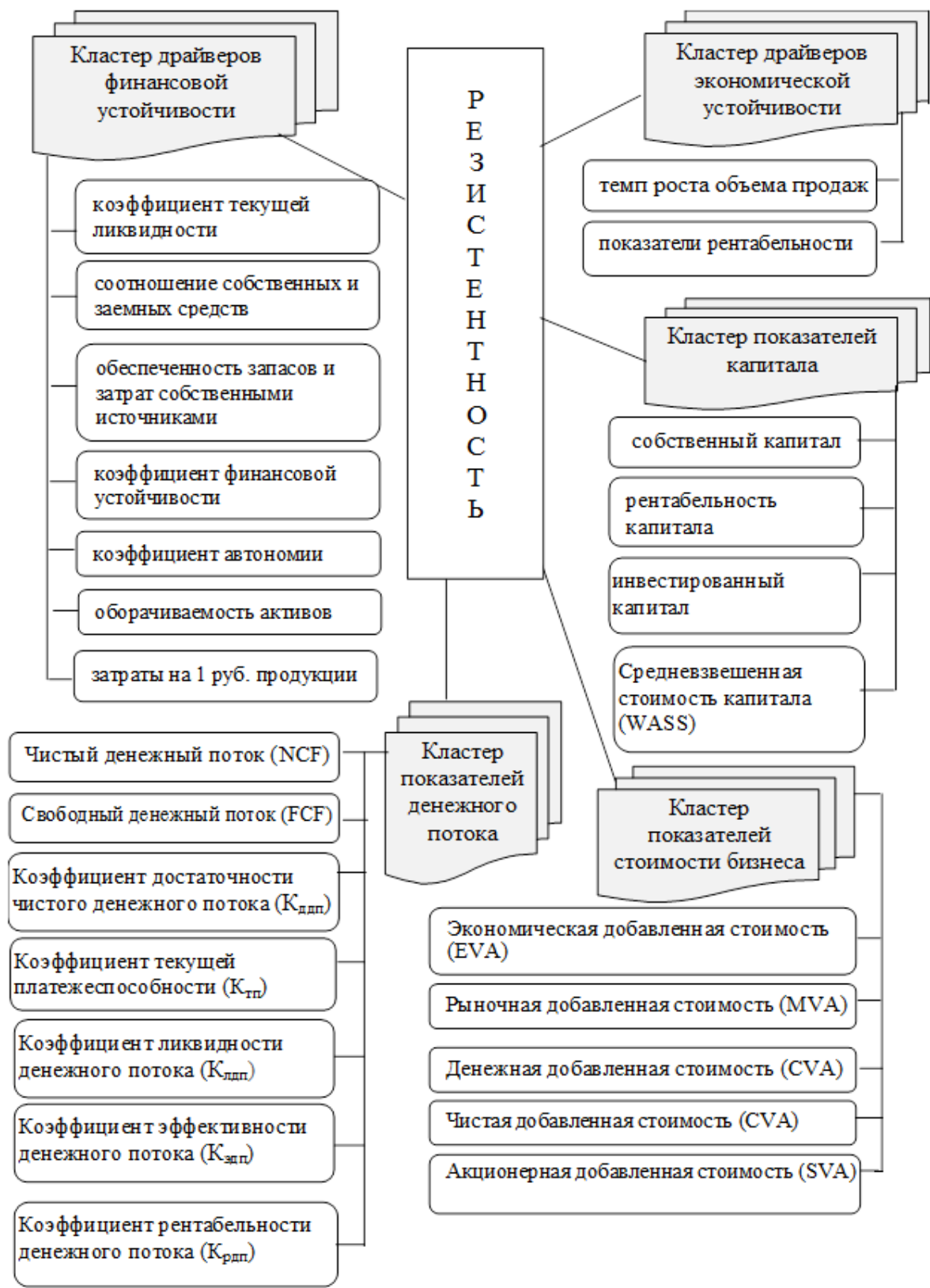


Рисунок 2.3 - Информационные кластеры группировки драйверов резистентности экономического субъекта



Итак, большинство авторов придерживаются мнения, что финансовая устойчивость является составной частью экономической устойчивости, она определяется значениями итоговых результатов деятельности и коэффициентами текущей ликвидности и обеспеченности оборотных активов собственным оборотным капиталом, рассчитанными по данным системы бухгалтерского (финансового) учёта.

Сгруппируем основные показатели оценки резистентности экономического субъекта в несколько информационных кластеров (Рисунок 2.3) .

Кластер показателей финансовой устойчивости представлен системой таких базовых индикаторов, как коэффициенты ликвидности, финансовой устойчивости, оборачиваемости, автономии прочие и т.п. Кластер показателей экономической устойчивости включает показатели темпа роста объёма продажи, показатели рентабельности и т.п.

В структуре информационных кластеров сгруппированы определённый драйверов резистентности экономического субъекта.

Кластер показателей финансовой устойчивости представлен системой таких базовых индикаторов, как коэффициенты ликвидности, финансовой устойчивости, оборачиваемости, автономии прочие и т.п. Кластер показателей экономической устойчивости включает показатели темпа роста объёма продажи, показатели рентабельности и т.п.

Кластер показателей денежного потока определяется коэффициентами ликвидности, платёжеспособности, эффективности денежного потока и т.д.

Кластер показателей капитала определен средневзвешенной стоимостью, рентабельностью капитала и т.д.

Кластер показателей стоимости бизнеса объединяет различные показатели, характеризующие значение добавленной стоимости.

Таким образом параметры финансово-экономической устойчивости являются структурными элементами резистентности. экономического субъекта.

Далее рассмотрим концептуальное содержание резистентности экономического субъекта

### 2.3 Концептуальное содержание резистентности экономического субъекта

Устойчивость и сбалансированность процессов, протекающих в экономических субъектах, как сложных системах, позволяет констатировать, что в целом им свойственно состояние саморегуляции, то есть «способности сохранять постоянство своего внутреннего состояния посредством скоординированных реакций, направленных на поддержание динамического равновесия, стремление системы воспроизводить себя, восстанавливать утраченное равновесие, преодолевать сопротивление внешней среды». Достижение именно такого состояния необходимо экономическому субъекту, чтобы иметь возможность компенсировать нестабильность среды функционирования на микро- и макроуровне. В этом смысле актуально введение в оборот понятия резистентности экономического субъекта, интерпретируемое как его способность как системы, препятствовать срыву целевых параметров деятельности, несмотря на действие отклоняющих факторов.

Такое понимание согласуется с более широкой трактовкой этого понятия, принятого в других науках, в частности в биологии, медицине, психологии и философии. Так, согласно предложенной Д. Г. Михайличенко трактовке этой категории, «резистентность понимается нами как целенаправленный процесс противодействия субъекта тем или иным социальным действиям или процессам»<sup>84</sup>, а также: «резистентность – это целенаправленный процесс защиты, нейтрализации, сопротивления,

---

<sup>84</sup> Михайличенко, Д.Г. Особенности резистентности современного человека репрессивному воздействию технологий массовой манипуляции психикой / Д.Г.Михайличенко // Вестник Челябинского государственного университета, 2010 – № 1.– с.54-56

противодействия тем или иным социальным действиям или процессам»<sup>17</sup>.

Обратимся к естественнонаучной терминологии. Понятие «резистентность» происходит от латинского *resistento* – противостоять, сопротивляться.

Как известно из технической литературы, в физике резистентность – это свойство субъекта противостоять различным воздействиям. В результате процессов антропоморфизма термин резистентность трансформировался и перекочевал в область биологии и медицины. Известно, что понятия сопротивляемости и резистентности (*resistance*) применяются в основном в химико-биологических и медицинских науках. Как правило в литературе по указанным научным направлениям термин «резистентность» используют в качестве синонима понятиям «невосприимчивость» и «иммунитет». Отметим, трансформация медицинских терминов в экономику происходит по объективным причинам и вполне естественным образом. Так, А. И. Семененко, В. И. Сергеев в своем исследовании предложили термин «экономический гомеостаз», которым они обозначили «устойчивое и оптимальное (или равновесное) функционирование экономической системы в изменяющейся окружающей среде»<sup>85</sup>.

В связи с этим считаем возможным трансфер термина «резистентность» в область экономических исследований, которая, как известно, изобилует заимствованными терминами. Внедрение в область экономики терминов из не смежных с ней наук (медицины, биологии, физики и др.) вызвано объективными причинами и происходит непрерывно на протяжении уже многих десятилетий. Очевидно, перенос термина оказывается удачным только тогда, когда он понятен большому числу специалистов в науке-реципиенте. Каждый термин при трансфере из науки-донора в область экономических исследований должен переосмысливаться в

---

<sup>85</sup> Семененко А. И., Сергеев В. И. Логистика. Основы теории: Учебник для вузов. — СПб.: Издательство «Союз», 2003. — С. 522.

зависимости от специфики области исследований и трактоваться несколько иначе. В большинстве случаев заимствованный из медицины термин уточнялся двумя способами: во-первых, корректировкой смысла, и во-вторых, дифференциацией термина, введением частных дополняющих категорий.

Экономическая же наука оперирует, в основном, понятием устойчивости, совокупность определений к которому рассмотрена нами выше. При этом считаем, что в отношении экономических систем также вполне применимы понятия резистентности и иммунитета, как основного механизма сопротивляемости внешним негативным факторам. Это определяется тем, что подобно живому организму экономические субъекты обладают определённым жизненным циклом, могут быть подвержены влиянию негативных факторов, которые потенциально могут привести к кризису, вследствие которого у экономического субъекта может оказаться недостаточно защитных механизмов, чтобы иметь возможность преодолеть неблагоприятные факторы.

Для теоретико-методологического обобщения результатов исследования вопросов достижения резистентности экономического субъекта важно определить базовые понятия «резистентность» и «устойчивость», исключив возможную терминологическую неоднозначность

Считаем, категория «резистентность» охватывает более широкий круг сопротивляемости, чем непосредственно устойчивость. Резистентность – это, измеряемое, количественное понятие, отражающее степень невосприимчивости экономического субъекта к тому или иному дестабилизирующему фактору.

Таким образом, оценка резистентности имеет важное значение для деятельности экономического субъекта в экстремальных условиях.

Обратившись к естественнонаучным постулатам, условно назовём оптимальное функционирование экономического субъекта в изменяющейся

окружающей среде его гомеостазом. Выживаемость экономического субъекта в сложных условиях экономической и политической неопределённости определяется его адаптационными возможностями.

Если значения ключевых финансово-экономических показателей прогрессивно уменьшаются, гомеостаз экономического субъекта нарушается. Развивается фаза декомпенсации, состоящая из двух периодов – периода относительной недостаточности приспособительных механизмов и периода срыва приспособительных реакций. Способность экономического субъекта препятствовать срыву приспособительных механизмов, активно сопротивляться, несмотря на действие отклоняющих факторов, и есть его резистентность. Способность эта, в том числе, зависит от функциональной подвижности информационного обеспечения центров, организующих и координирующих работу экономического субъекта.

Очевидно, что данная категория вполне может претендовать на включение в перечень основных исследовательских концептов учётно-аналитической науки – на том основании, что понятие резистентности непосредственно связано с такой ключевой характеристикой, как его успешность функционирования экономического субъекта.

При экстраполяции в область исследования учёта и анализа феномен резистентности обнаруживает впечатляющую многогранность и многоаспектность.

Если рассматривать экономический субъект, как единый организм, то очевидно, что наряду с живыми организмами экономические системы обладают сложной внутренней организацией. Подобно живому организму они обладают определённым жизненным циклом, могут быть подвержены влиянию негативных факторов, которые потенциально могут привести к кризису и потребовать адекватных решений относительно возможности получения внешней помощи.

В связи с этим к характеристике его состояний вполне применимо

понятие резистентности и гомеостаза, как свойства поддерживать постоянство внутренней среды, а точнее, оптимальный уровень всех жизненно важных констант. Причём, уровень резистентности - это именно измеряемый показатель: мера, надежность, прочность в экстремальных условиях.

Отметим, несмотря на солидный срок изучения дефиниции «резистентность» в смежных науках, в экономике она еще не получила своего чёткого определения. Термины резистентность и устойчивость зачастую применяются для характеристики одинаковых состояний системы. В настоящее время разработано много способов определения уровня устойчивости организации. При этом ни в отечественной, ни в зарубежной экономической теории и практике до сих пор не закреплено понятие резистентности экономического субъекта. Очевидно, что понятие резистентности более всеобъемлющее. Так, известно, что финансовая устойчивость – это возможность осуществлять экономическим субъектом свою основную и вспомогательную деятельность и при этом сохранять свою структурную целостность, несмотря на негативные воздействия определённых факторов, способных вызвать финансовые потери, не сократив существенным образом масштаб деятельности и не отказавшись от продолжения своего функционирования.

В связи с целевой схожестью процессов биологического оздоровления организма и финансового оздоровления экономического субъекта, дадим определения резистентности экономического субъекта, в основных чертах относящихся к положениям биологии.

Итак, резистентность экономического субъекта (*resistentia* – сопротивление) – это его невосприимчивость (противодействие) к воздействию различных дестабилизирующих, повреждающих факторов. Это, по сути, присущий ему иммунитет, обеспечивающий сопротивляемость и способность противостоять изменению параметров нормального

функционирования под воздействием внешних факторов, и определяющий его невосприимчивость или слабую восприимчивость к негативным внешним воздействиям. Иными словами – это свойство экономического субъекта поддерживать оптимальный уровень всех жизненно важных констант функционирования и относительную стабильность своей внутренней среды. Очевидно, что экономические субъекты функционируют в различных условиях, в связи с чем имеют разные возможности по обеспечению своей стабильности. Оценку степени влияния вариабельности среды на параметры функционирования экономического субъекта необходимо осуществлять с точки зрения рассмотрения его как динамической системы, особенности функционирования которой прямо пропорционально зависят от состояния и динамики внутренней и внешней среды функционирования. Исходя из этого, приведём классификацию резистентности экономического субъекта (Рисунок 2.4).

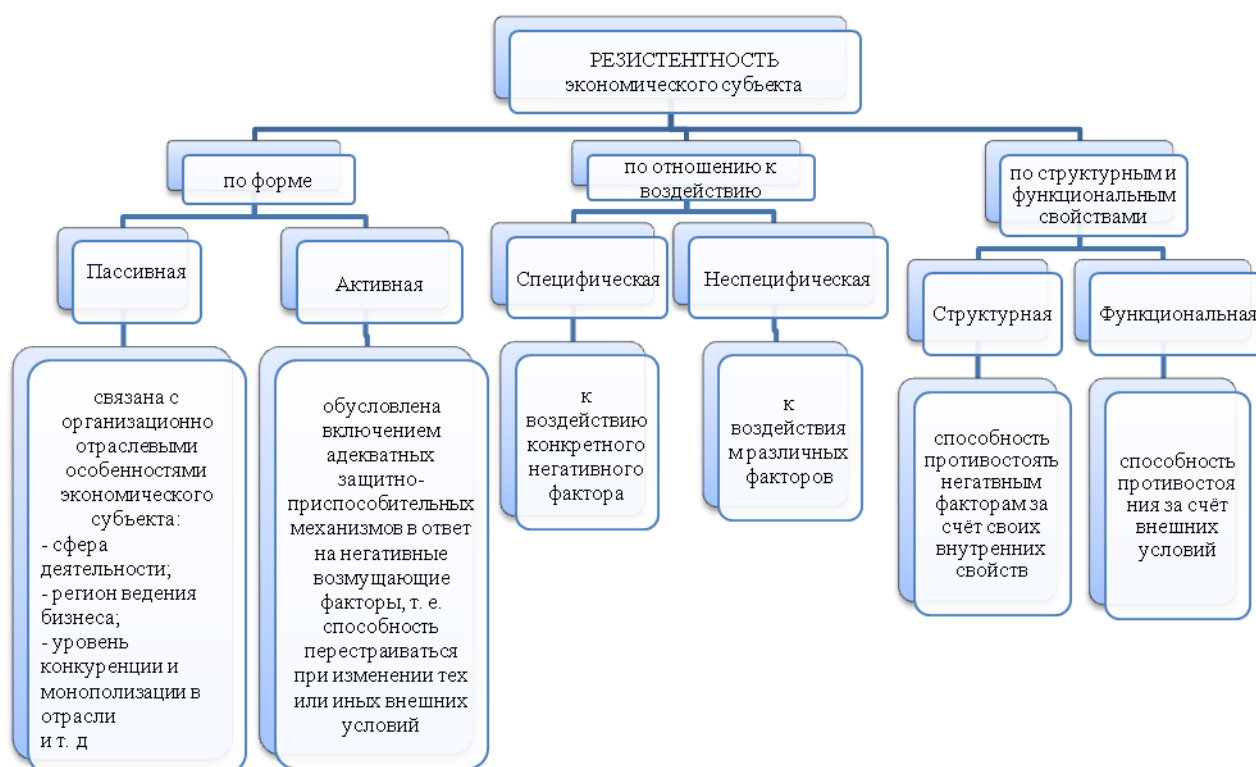


Рисунок 2.4 – Классификация резистентности экономического субъекта

Выделим основные формы резистентности:

- пассивная резистентность (связана с организационными и

отраслевыми особенностями функционирования экономического субъекта (сфера деятельности, регион ведения бизнеса, уровень конкуренции и монополизации в отрасли и т. д.).

- активная резистентность (обусловленная активацией соответствующих ситуации защитных механизмов в ответ на негативные возмущающие воздействия), интегрирующая с одной стороны, устойчивое состояние системы, а с другой – её лабильность или способность к адаптации и перестройке в случае модификации условий функционирования под воздействием негативных факторов.

Отметим, наличие пассивной резистентности любой системы в определённой мере гарантировано, в то время как активная резистентность формируется в результате адаптации экономического субъекта к повреждающему фактору.

Также, по отношению к воздействию резистентность может быть:

- специфической (чувствительной к влиянию одного определенного негативного фактора);
- неспецифической (чувствительной к воздействиям различных факторов).

Кроме того, в зависимости от структурных и функциональных свойств экономического субъекта резистентность может быть:

- структурной (способность противостоять воздействию возмущающих факторов за счёт своих внутренних характеристик: уровня устойчивости, рентабельности, платёжеспособности и др.);
- функциональной (способность противостояния за счёт внешних условий).

Автор не претендует на окончательную классификационную модель резистентности экономического субъекта.

Приведенные классификационные признаки, как и в отношении любого объекта исследования, могут быть расширены и трансформированы в ходе



дальнейших исследований.

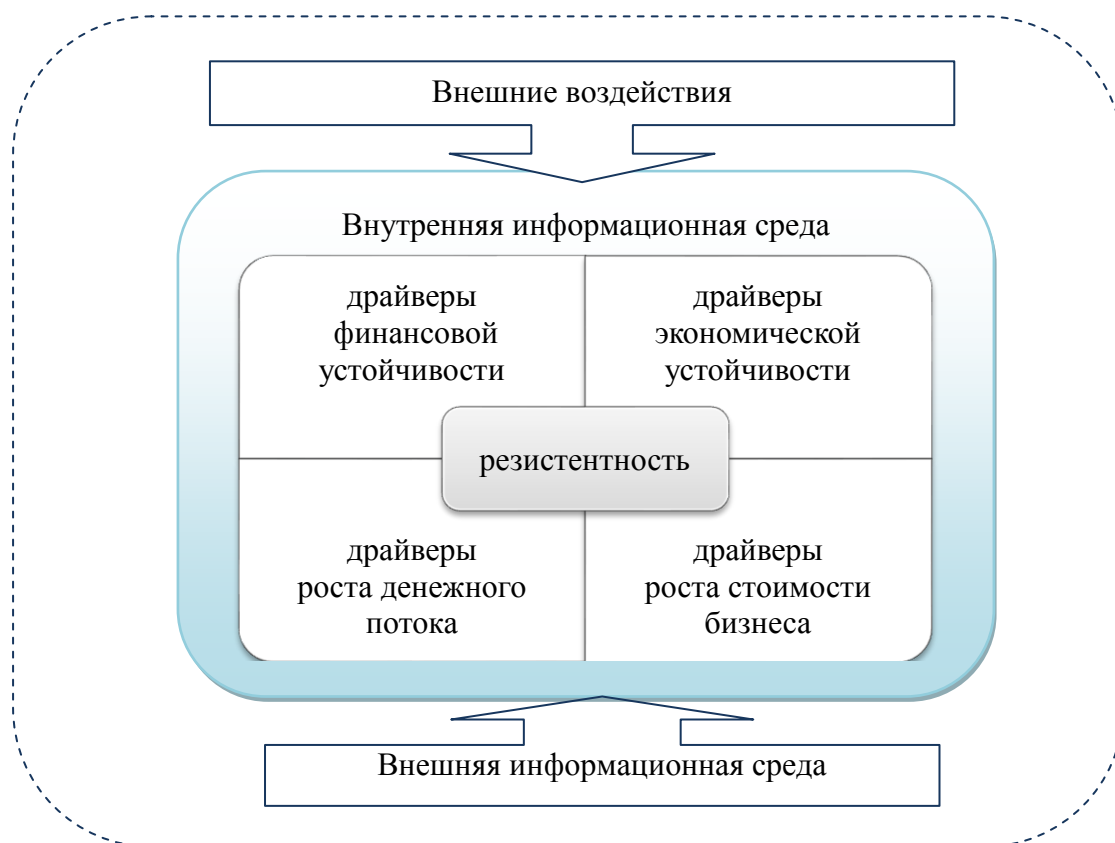


Рисунок 2.5 - Структурные параметры резистентности экономического субъекта

При этом возможность «обеспечения резистентности экономического субъекта к внешним воздействиям, прежде всего, зависит от степени адаптации информации, формируемой»<sup>86</sup> экономическим субъектом, к изменяющимся экономическим условиям. Процесс обеспечения резистентности экономического субъекта невозможен без разработки механизма и обеспечивающего его инструментария, позволяющего добиться формирования качественной, своевременной и полезной предикативной и оперативной информации, необходимой менеджменту в целях принятия управленческих решений относительно регулирования параметров устойчивости.

<sup>86</sup> Котлова, Ю.А. О концептуальных основах управленческого учёта в контексте его интеграции с системой контроллинга // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2018. № 7. С. 74-77.

Такая информация формируется в учётно-аналитической системе, обеспечивающей контроллинга массивом данных. В данном контексте взаимообусловленность систем управленческого учёта и контроллинга определяют возможность обеспечения взаимодействия таких составляющих, как собственно учётно-аналитическая система с присущей ей методикой и процедурой, система контроллинга со своими характерными особенностями и непосредственно система управления с учётом стремления к реализации стратегии развития экономического субъекта в соответствии с информационными и ресурсными потребностями управления.

С учётом сказанного отметим, бóльшая часть экономических субъектов в настоящее время не имеет логически сформированной и структурированной системы информационного учётно-аналитического обеспечения своего устойчивого развития. В подавляющем большинстве случаев, руководство экономическими субъектами придерживается однополярного отношения к потоку учётной информации, в отношении которой, как они считают, применяются исключительно сбор и предоставление необходимых финансовых сведений контролирующим органам.

Подобное ограниченное отношение к информационным потокам, формируемым в учётной системе, очевидно, приводит к дезориентации руководства экономических субъектов в условиях нестабильности и вариабельности протекающих внешнеполитических и экономических процессов, и, как следствие, снижению конкурентоспособности, и устойчивости, ухудшению финансового состояния.

Именно в связи с этим в процессе разработки системы контроллинга экономического субъекта в качестве ключевого результирующего показателя эффективности необходимо рассматривать достижение им состояния резистентности. В период экономических неожиданностей, вызванных, в том числе, факторами политической турбулентности, особенно актуальным

становится поиск оптимального соотношения результирующих критериев деятельности экономического субъекта, обеспечивающего достижение состояния резистентности.

Подытожим, резистентность экономического субъекта – это количественная категория отражающее состояние экономического субъекта, обусловленное степенью его невосприимчивости к дестабилизирующим факторам внешней и внутренней среды.

Таким образом, обзор и оценка современных научных интерпретаций понятий «устойчивость» и «резистентность» в отношении экономического субъекта, а также принятых методик и подходов к анализу и прогнозированию этих показателей констатируют полное отсутствие экономической интерпретации и научных представлений о сущности дефиниции «резистентность», и, как следствие сформулировать императив её определения.

Заметим, стратегия успешного управления экономическим субъектом в современных условиях находится в тесной зависимости от способности его руководства сформировать такую учётно-информационную систему, которая одновременно выступала бы в качестве информативного индикатора различных угроз, с одной стороны, и предоставляла бы возможность планирования комплекса защитных мер от рисков, с другой стороны. В этом контексте одного лишь стремления к достижению конкурентных преимуществ не достаточно, важнее разрабатывать и применять чёткую стратегию экономического субъекта в системе его управленческого учёта.

Руководству экономического субъекта важно обладать возможностью постоянного мониторинга и контроля всех происходящих внутри него и оказывающих влияние извне бизнес-процессов. Для этого ему важно сформировать такую интегрированную информационную систему, в рамках которой можно было бы объединить основные важнейшие функции управления (планирование, координация, учёт, анализ, контроль).

Интегрировать все информационные потоки внутри системы управления экономическим субъектом возможно в рамках процедуры внедрения и постановки контроллинга.

Фактором достижения состояния резистентности экономического субъекта становится структурированное учётно-информационное обеспечение системы контроллинга экономического субъекта в целом, и важнейшего её направления – контроллинга резистентности, в основе которого лежит мониторинг финансово-экономических параметров деятельности и определение потенциала для роста. Из этого следует, что осуществление контроллинга резистентности, как самостоятельного направления в системе управленческих методик и элементов, объективно требует для своей реализации адекватный информационный фундамент. При этом неизменным остаётся тот факт, что система внутрихозяйственного учёта, включающая в себя блоки финансового управленческого и налогового учёта, несомненно, является основным поставщиком информации руководству внутри целостной системы информационного обеспечения экономического субъекта.

В связи с этим, для полного теоретического обоснования предлагаемой понятийной категории необходимо решение комплекса задач. Так, важно сформулировать основные требования к предлагаемой концептуальной категории «контроллинг резистентности экономического субъекта» с учётом авторского подхода к трактовке видов устойчивости. Кроме того, важно сформировать научно-методические рекомендации по реализации системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта, а также предложить регламент управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности, модель использования и формирования внутренней отчётности в процессе функционирования контроллинга резистентности и методику оценки резистентности.

### ***Выводы по 2 главе:***

В процессе исследования на основе обобщения авторских подходов к трактовке сущности и классификации видов устойчивости экономических субъектов предложена типологизация устойчивости, учитывающая такие факторы как отношение к экономическому субъекту, норматив, способ оценки, допустимость, допустимость, уровень управления, степень охвата, характер возникновения, степень постоянства, сфера деятельности, характер проявления, фактор времени, и обосновано введение понятия резистентности экономического субъекта.

Рассматривая финансово-экономическую устойчивость как структурный параметр резистентности экономических субъектов, были предложены информационные кластеры группировки драйверов резистентности экономического субъекта, опирающиеся на критерии полезности и релевантности информации, и направленные на обеспечение способности экономического субъекта адаптироваться к стремительно меняющимся условиям функционирования, восприимчивости к изменениям, и эффективного использования имеющихся ресурсов.

## ГЛАВА 3 НАУЧНЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ПОТРЕБНОСТЕЙ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗИСТЕНТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

### 3.1 Информационная инфраструктура реализации контроллинга резистентности экономического субъекта

В современных условиях эффективность функционирования экономического субъекта значительно зависит от качества управленческих решений, которые принимаются в отношении оптимального соотношения ключевых параметров деятельности. В свою очередь полезность принимаемых управленческих решений существенно зависит от достоверности и скорости представления информации, на основании которой осуществляется экономический анализ, и выполняются управленческие решения высшего менеджмента. Учётно-аналитическое обеспечение контроллинга является значимой составной частью информационного поля экономического субъекта.

Традиционно экономистами процесс управления рассматривается как процесс переработки и преобразования информации, а информационное обеспечение представляется важнейшим условием реализации идей контроллинга<sup>87</sup>. В структуре информационного обеспечения важнейшей составляющей является учётно-аналитическое обеспечение, поскольку именно оно интегрирует в единый процесс учётные и аналитические операции, формируя информационные потоки для принятия управленческих решений.

Построение эффективной учётно-аналитической системы позволит создать единую информационную платформу, на которой основан процесс принятия управленческих решений.

---

<sup>87</sup> Друкер П.Ф. Управление, нацеленное на результаты. - М.: Технологическая школа бизнеса, 1994. – 191 с

В качестве учётно-аналитической системы представляется один из структурных модулей общей системы управления, фундаментальной базой которого являются учётные данные, формируемые в контуре бухгалтерско учёте, поскольку именно на него возложена функция обеспечения формирования, накопления и обобщения необходимой информации.

Подходы к толкованию сущности учётно-аналитической системы отличаются в зависимости от масштаба изучения данной категории. Так, в узком смысле данную категорию рассматривают с позиции конкретного экономического субъекта, а её построение в рамках отдельной организации находится в зависимости от характера и масштабов деятельности, а также от внутренней её структуры. Напротив, в широком смысле учётно-аналитическая система рассматривается с позиции унификации учёта в рамках государства, поскольку предлагает принципы и методы, использование которых возможно субъектами разных сфер деятельности, формы собственности и масштаба.

Сама дефиниция «учётно-аналитическая система» впервые была введена в оборот учёными И. П. Ульяновым и Л. В. Поповой<sup>88</sup>.

В ходе историко-логического исследования трактовок сущности учётно-аналитической системы определены периоды и особенности исследования этой категории (Рисунок 3.1).

Так, Т. Б. Кувалдина, И. А. Маслова, Л.В. Попова Л.В. Попова научно обосновывают представление о децентрализации учётно-аналитических систем, структурно состоящих из взаимосвязанных элементов – подсистем, осуществляющих регулярные процедуры сбора информационных потоков, поступающих в систему извне и формируемых внутри системы, и последующую их обработку а также оценку для использования «при принятии решений управленческого характера на микро- и макроуровнях»<sup>89</sup>.

---

<sup>88</sup> Ульянов И.П., Попова Л.В. Детализация учёта и цены: монография. М.:Бухгалтерский бюллетень, 1997.-192 с

<sup>89</sup> Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учётно-аналитической системы / Л.В.Попова, И.А.Маслова, Б.Г.Маслов//Финансовый менеджмент.- 2008.-№ 3.-С.34-67.

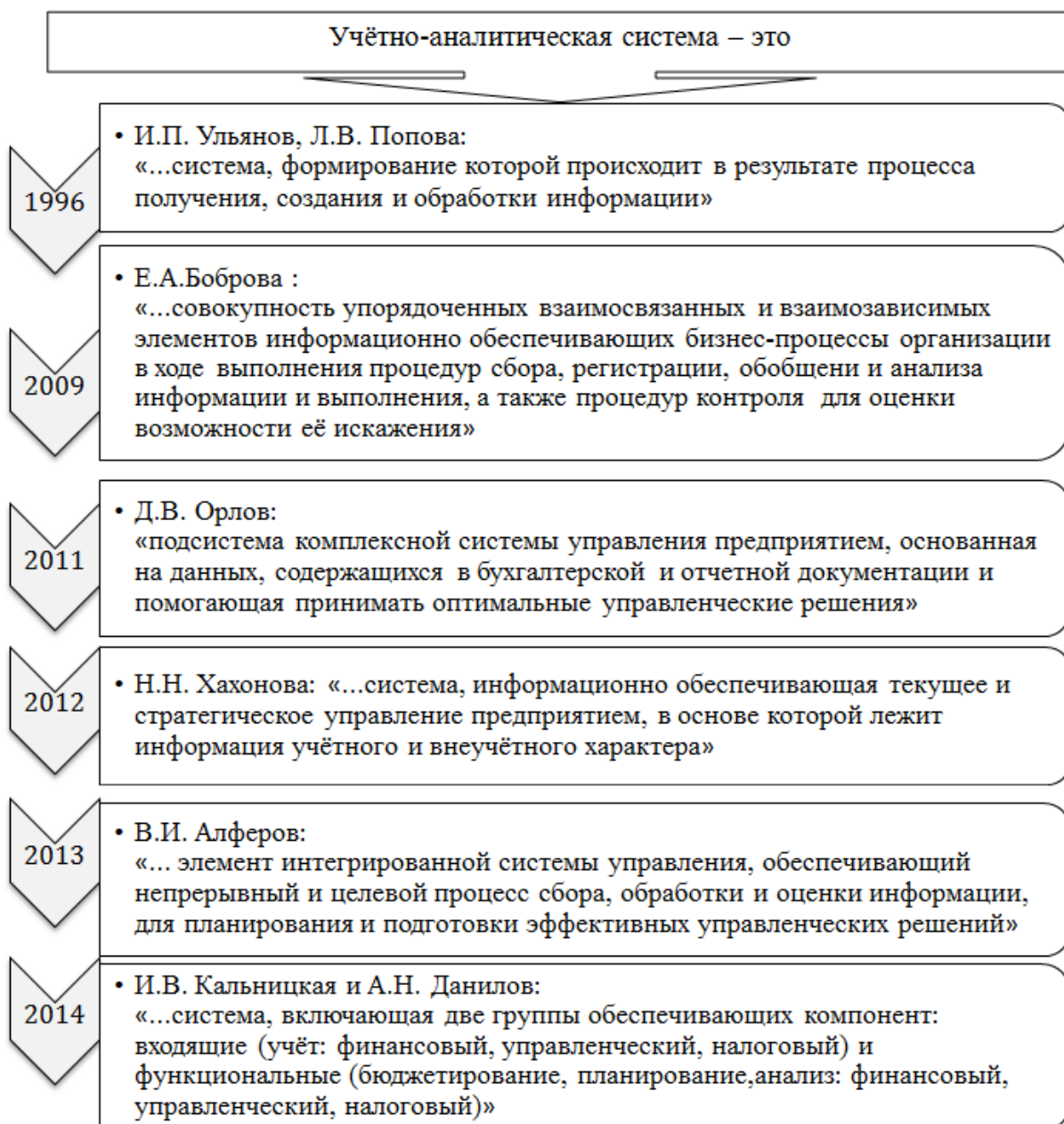


Рисунок 3.1– Историко-логический анализ исследования трактовки сущности учётно-аналитической системы

Оригинальную трактовку предложил В.А. Залевский. По его мнению, формируемая для целей управления учётно-аналитическая система выражена не только прикладными и отчётными процедурами, но и информационным обеспечением стратегического и тактического менеджмента. Стратегия реализуется посредством методов планирования и бюджетирования, а тактика – регулярным применением инструментов учёта, оценки, анализа,



контроля, а также оценки принимаемых управленческих решений<sup>90</sup>.

Между тем авторы Я. В. Соколов и Е. В. Негашев характеризуют в качестве учётно-аналитической систему, берущую за основу данные бухгалтерского учёта, используемые для проведения экономического анализа специфичной информации статистического, технического, социального характера и других её видов<sup>91</sup>.

Анализируя мнения авторов, можно сказать, что учёные определяют учётно-аналитическую систему как самостоятельную информационную структуру, основанную на учётных, плановых, отчетных данных, используемых управленческим персоналом.

Анализируя мнения авторов, можно сказать, что ученые определяют учётно-аналитическую систему как самостоятельную информационную структуру, основанную на учётных, плановых, отчетных данных, используемых управленческим персоналом.

По нашему мнению, учётно-аналитическая система формирует основу для разработки эффективного управления, корректировки плановых действий. Формирование такого рода системы позволит обеспечить устойчивое развитие предприятия.

Научный интерес к терминологической и структурной основе учётно-аналитической системы не ограничивается приведенными трактовками. Многие авторы продолжают исследования учётно-аналитической системы в разных ее аспектах. При этом большинство учёный сходятся во мнении, что учётно-аналитическая система во все времена, как в дорыночном, так и в настоящем периоде сохраняет свою основную функцию, выступая ключевым источником достоверной информации для целей управления. В подтверждение сказанного профессор Н. Н. Хахонова утверждает: «Базовой

---

<sup>90</sup> Залевский, В.А. Управленческая учётно-аналитическая система производственных затрат для целей стратегического менеджмента: теория и методология: автореферат дис...доктора экономических наук : 08.00.12 / Залевский Виктор Альбертович. - Орел, 2009. - 48 с.

<sup>91</sup> Соколов, Я.В. Бухгалтерский управленческий учёт: от истоков до наших дней: монография / Я.В.Соколов. - М.:Аудит:ЮНИТИ,2009.-213 с.

основой, несомненно, является учётная подсистема, так как именно в ней формируется и обрабатывается информация, используемая для анализа и контроля»<sup>92</sup>. Информация представляет собой совокупность сведений о состоянии управляемого объекта и применяется для оценки процессов и разработки управленческих решений.

Л. Н. Никулина в своей работе логично выделяет структурную суть УАС: «специальная методика (технология) системных записей, объективно отражающая свершившиеся факты хозяйственной жизни предприятия, которая позволяет объединить их в единую модель: учёт ↔ анализ ↔ аудит; аналитические показатели; аудиторские доказательства».<sup>93</sup>

Многие авторы структурируют содержание указанного термина, авторов, так в понимании Н. А. Тычинина «учётно-аналитическая система предприятия включает в себя 4 взаимосвязанные подсистемы: информационную, учётную, аналитическую и аудиторскую», в продолжении этого автор наделяет систему информационно-снабженческой функцией, обеспечивающей данными все иные структурные её подсистемы (анализа и аудита).

Основа учётно-аналитической информационной системы строится на непрерывности процесса соединения аналитических и учётных процедур и применении его результатов при принятии управленческих решений. Данная система построена по принципу интеграции трёх основных функций: информационно-учётной, контрольной и аналитической, реализация которых в совокупности позволяет эффективно реализовывать потенциал принятия решений всеми иерархическими уровнями управления. Все компоненты учётно-аналитической системы в отдельности преследуют свои цели, имеют собственные задачи, объекты и методы, поскольку

---

<sup>92</sup> Хахонова Н. Н. Теоретико-методологическое исследование категории «учётно-аналитическая система» управления коммерческой организации // *Фундаментальные исследования*. 2012. № 9–1. С. 231–234

<sup>93</sup> Никулина, Л.Н. Формирование учётно-аналитической системы обязательств на промышленных предприятиях: автореферат дисс...кандидата экономических наук: 08.00.12 / Орлов. гос. техн. ун-т.–Орел, 2002.–24 с.

предназначены для различных пользователей формируемой в системе информации (Таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Концептуальное содержание учётно-аналитических систем

Компоненты	Содержание компонент
1	2
Объект	Экономический субъект, его бизнес-сегменты, функциональные бизнес-процессы, центры ответственности
Предмет	Бизнес-процессы объекта Резистентность экономического субъекта
Цель	Генерация и обработка информационных потоков в рамках подсистем учёта, анализа, контроля и аудита и обеспечение их релевантности
Приоритеты	– агрегирование информационных потоков; – информационная поддержка принятия решений; – аналитические процедуры для оценки эффективности функционирования объекта; – планирование деятельности и мониторинг её эффективности; – определение вектора развития экономического субъекта.
Опции	– информационная; – аналитическая; – контрольная; – планово-стратегическая.

Построение учётно-аналитической системы основывается на информационной базе, которая, по сути, представлена учётно-аналитическим обеспечением, которое играет важную роль во всем процессе управления экономическим субъектом.

Учётно-аналитическое обеспечение позволяет руководству эффективно реализовывать основные управленческие функции, под которыми понимаются отдельные направления управленческой деятельности, различающиеся видами и объёмами управленческих работ, а также сроками их выполнения<sup>94</sup>.

<sup>94</sup> Калущкая, Н.А. Учётно-аналитическое обеспечение в системе управления организацией // Молодой

Система учётно-аналитического обеспечения, построенная по модульному принципу, предполагающему чёткое выделение подсистем и их функциональных особенностей, обогатить сферу прикладного использования информации учётного характера, способствуя тем самым росту качественных характеристик сведений, содержащихся в отчётности.

Для эффективного функционирования учётно-информационно системы, обеспечивающей данными руководство организации необходима её комплексность, организованность, четко определенная структура. В таблице 3.2 представлены мнения авторов относительно термина «учётно-аналитическое обеспечение».

В целом авторы придерживаются схожих позиций относительно содержательной характеристики учётно-аналитических информационных систем. В то же время, объективно, прослеживаются несколько подходов:

- ресурсный (УАС, как совокупность комплекс информационных ресурсов, потоков) В.В. Ковалев<sup>95</sup>, В.А. Чернов<sup>96</sup>;
- процессный (УАС, как процесс сбора и обработки данных): М.А. Вахрушина<sup>97</sup>, Т.П. Карпова<sup>98</sup>;
- результатный (УАС, как результат интерпретации пользователем данных): Я.В. Соколов<sup>99</sup>.

Анализируя данные, представленные в таблице, можно сказать, что ряд авторов определяют учётно-аналитическое обеспечение как совокупность потоков информации, которые используются в дальнейшем при реализации аналитических процедур и принятии управленческих решений.

---

учёный.-2013.-№6.-С.341-344

<sup>95</sup> Ковалев, В.В. Введение в финансовый менеджмент: учебник для вузов / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2010 – 786 с

<sup>96</sup> Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учёт / М.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. - М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.

<sup>97</sup> Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учёт / М.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. - М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.

<sup>98</sup> 85. Карпова Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити-Дана, 2004. - 351с.

<sup>99</sup> Соколов, А.Ю. Управленческий учет (продвинутый уровень). Конспект лекций / А.Ю. Соколов,; Каз.федер.ун-т. – Казань, 2014. –70 с.

Таблица 3.2 – Определения понятийной категории учётно-аналитического обеспечения процесса управления экономическим субъектом

Автор	Содержание понятийной категории «учётно-аналитическое обеспечение процесса управления организацией»
1	2
М. А. Вахрушина	«Сбор, обработка и передача финансовой и нефинансовой информации, используемой менеджерами для планирования и контроля за ходом деятельности вверенных им подразделений, измерения и оценки полученных результатов»
В. В. Ковалев	Совокупность информационных ресурсов и способов их «организации, необходимых и пригодных для осуществления аналитических процедур, обеспечивающих финансовую сторону деятельности компании»
Т. П. Карпова	«Процесс сбора исходных данных от источников формирования первичных аналитических данных с дальнейшей процедурой обработки сформированных аналитических данных и использованием полученной аналитической информации в оценке и контроле за производственной деятельностью»
Я. В. Соколов	«Результат интерпретации пользователем данных, представленных в финансовой отчетности, что обусловлено рядом чисто субъективных факторов: например, личным восприятием пользователем положения дел на предприятии до прочтения финансовой отчетности и после её анализа»
В. А. Чернов	«Совокупность внутренних и внешних потоков прямой и обратной информационной связи экономического субъекта, методов, средств, специалистов, участвующих в процессе обработки информации и в выработке управленческих решений»

По нашему мнению, учётно-аналитическое обеспечение выражает собой информационную основу, используемую при осуществлении эффективного управления предприятием, которая включает в себя данные бухгалтерского учёта, анализа, аудита. В управленческой деятельности предприятия велика роль бухгалтерского учёта, в современных условиях его значение повышается в связи с переходом к применения международных принципов учёта и формирования финансовой отчетности. Бухгалтер выступает не только как счетовод, но и как аналитик, который при получении и анализе информации сможет предусмотреть любые явления, оценить их и

предложить пути развития событий.

Вопросы состава, структуры, концептуального содержания системы учётно-аналитического обеспечения долгое время вызывают полемику у экономистов. Например, А.Н.Данилов и И.В.Кальницкая в своей работе предлагают все составные компоненты системы дифференцировать на «входящие (бухгалтерский финансовый учёт и отчетность, управленческий учёт и отчетность, налоговый учёт) и функциональные (финансовый, управленческий, налоговый анализ, бюджетирование и налоговое планирование) обеспечивающие компоненты»<sup>100</sup>. А далее авторы структурируют все потоки системы в три взаимосвязанных модуля:

– «бухгалтерский модуль» (финансовый учёт, финансовая отчётность, финансовый анализ);

– «управленческий модуль» (управленческий учёт, отчётность, анализ бюджетирования);

– «налоговый модуль» (налоговое планирование, учёт, анализ»<sup>101</sup>.

В продолжение данного подхода другие авторы также делают попытки проводить дифференциацию структурного содержания УАС. Так, Б.Р.Гареев выделил в ней: «планово-контрольный блок», «планово-учётный блок» «аналитический блок»<sup>102</sup>.

Информационно-учётное аналитическое обеспечение функционирования каждого самостоятельного экономического субъекта уникальна, причём нормативно-правовые требования и информационные потребности руководства экономического субъекта являются основными критериями при определении структуры учётно-аналитической системы в

---

<sup>100</sup> Кальницкая И. В. Совершенствование учётно-аналитического обеспечения управления оборотным капиталом организации / И.В.Кальницкая, А.Н.Данилов // Финансовый анализ.–2014.– №2.

<sup>101</sup> Чепулянис, А.В. Развитие учётно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами экономического субъекта : автореферат дис...кандидата экономических наук : 08.00.12 / Чепулянис Антон Владимирович; [Место защиты: Воронеж. гос. ун-т]. - Воронеж, 2018. - 24 с.

<sup>102</sup> Гареев, Б. Р. Учётно-аналитическое обеспечение финансового бюджетирования: автореферат дис. ... кандидата экономических наук: 8.00.12 / Гареев Булат Рафаэлевич – Казань, 2009. – 24 с.

каждом отдельном случае. (Рисунок 3.2)

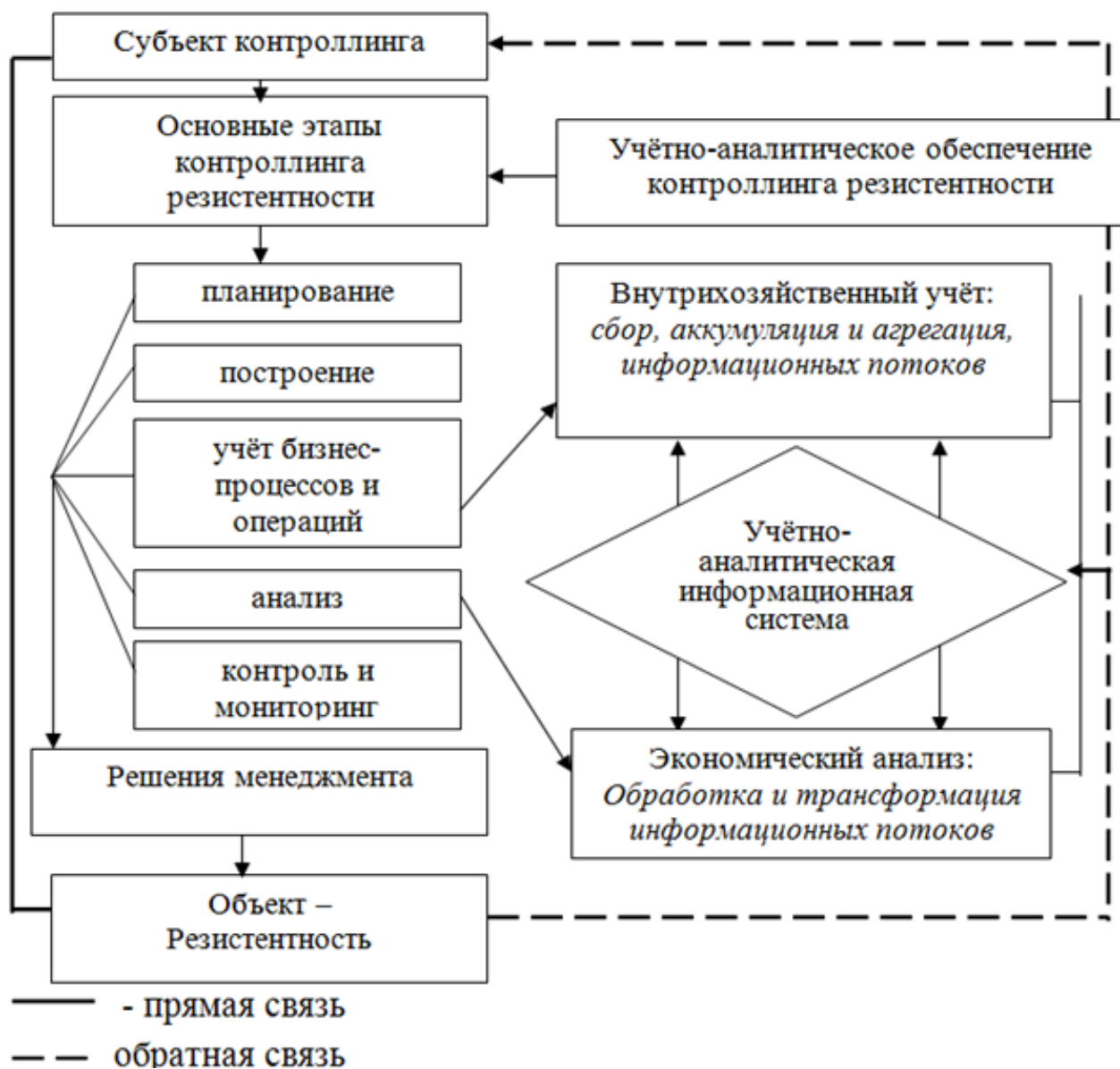


Рисунок 3.2 – Учётно-аналитическое обеспечение контроллинга резистентности экономического субъекта

В настоящее время отсутствует единая концепция контроллинга резистентности экономического субъекта и его информационного обеспечения. Эта проблема усугубляется тем, что многие субъекты в зависимости от масштабов и отрасли функционирования имеют свои особенности, которые влияют на формирование информационного поля. Информацию, связанную с процессом контроллинга резистентности, следует классифицировать по принадлежности к информационному кластеру.

Целостная система контроллинга экономического субъекта должна давать объективную картину действительности.

Очевидно, в целях принятия управленческих решений полезной и пригодной будет являться не всякая информация. Важным и необходимым этапом является первичная обработка информационных потоков, которая заключается, по сути, в предварительном отборе, фильтрации, агрегировании данных, а впоследствии – аналитическая их обработка, включающая логическое осмысление, дифференциация, синтез и пр.



Рисунок 3.3 – Кластеризация информационной инфраструктуры экономического субъекта

Целесообразно определить информационную инфраструктуру реализации контроллинга, под которой мы понимаем совокупность



информационных потоков, вступающих друг с другом в информационное взаимодействие в рамках единого информационного пространства. На рисунке 3.3 представлена кластеризация информационной инфраструктуры экономического субъекта.

Процесс формирования информационной инфраструктуры экономического субъекта, в рамках которой осуществляется информационное обеспечение контроллинга всеми необходимыми для эффективной реализации им своих функций данными, протекает путём реализации процедур в рамках основных его модулей – внутрихозяйственного учёта, экономического анализа и мониторинга. Исходя из этого в рамках учётно-аналитической системы, ключевая задача которой – информационное обеспечение контроллинга, могут формироваться информационные потоки, существенно различающиеся по сложности сбора и обработки информации, степени участия человека, а также с семантической точки зрения.

Традиционно учётно-информационный кластер формирует поток дескриптивной (*descriptio* «описание») информации, описывающей свершившиеся факты хозяйственной жизни, давая возможность аналитическому информационному кластеру проводить оценку их влияния на состояние экономического субъекта.

Наличие дескриптивных (описательных) информационных потоков – объективная необходимость, обусловленная непрерывным сбором информации в рамках системы финансового учёта, формирующей свод данных об уже свершившихся фактах и их использование для их дальнейшего анализа. Авторская типологизация информационных потоков учётно-аналитического кластера приведена на рисунке 3.4.

В рамках формирования информационного потока диагностического характера происходит анализ информации, для выявления причин отклонений от желаемых параметров деятельности. Здесь используются

многообразные методы анализа данных с целью их кластеризации, классификации, детализации и обнаружения корреляции, чтобы выявить основные причины и факторы влияния на результаты.



Рисунок 3.4 – Типы информационных потоков учётно-аналитического кластера (составлено автором)

Стратегически достичь целевых качественных параметров в управлении экономическим субъектом представляется возможным в том случае, когда учётно-аналитическая система, сформированная в рамках экономического субъекта, иерархически выстроена таким образом, чтобы она могла одновременно, с одной стороны, нести функционал информативного индикатора различных угроз резистентности экономического субъекта, а, с

другой стороны, исполняла бы роль эдвайзора, предлагая мероприятия по предотвращению проблем, вызванных прогнозируемыми угрозами и рисками. Иными словами приоритетным является стремление организации не только обеспечивать конкурентные преимущества своей деятельности, но, главным образом формировать конкретную и ясную стратегию в системе её управленческого учёта.

В связи с этим возникает необходимость обеспечения контроллинга предикативной (предсказательной) информацией, которая позволяет прогнозировать неизвестные события в будущем на основе анализа накопленной информации. Здесь используется множество методов: математическая статистика, моделирование, и т.д.

И заключительным информационным потоком становится прескриптивная (лат. *prescriptio* «предписание»), предписывающая информация, сформированная на основе анализа всех накопленных и обработанных данных, для поиска наилучшего решения для конкретной ситуации.

Поток валюативной информации (лат. *valeo*, ит. *valuta* «стоимость, ценность») формируется в результате опосредованного влияния совокупности прескриптивных и дескриптивных информационных потоков и их связей в процессе сопоставления фактических данных с заданной целевой установкой и ситуативного анализа с позиции прогноза желаемого соотношения параметров функционирования руководителями различного уровня с последующей оценкой происходящего события, наметившейся тенденции или выявившейся закономерности.

В процессе оценки возможностей и разработки вектора реализации решений по преобразованию действительной ситуации в направлении к запланированному сценарию возникает нормативная (лат. *norma*) информация, формирующая конкретные представления способах достижения этого запланированных значений параметров.

Таким образом, информационные потоки, сформированные в рамках учётно-аналитической системы, обеспечивающей контроллинг резистентности экономического субъекта, с позиции его семантико-информационного наполнения несут менеджменту потоки дескриптивной (Ds), диагностической (Da), предикативной (Pd), прескриптивной (Ps), валюативной (Va) и нормативной (N) информации. При этом информационное поле, формируемое учётно-аналитической системой символически представим в виде интегрированной знаковой системы (I), содержащей все перечисленные выше составляющие:

$$\bar{I}(Ds, Da, Pd, Ps, Va, N).$$

Указанный подход позволяет свести всё многообразие содержания информационных потоков, формируемых в системе учёта и анализа, к совокупности обозначенных нами исходных компонентов и является неотъемлемым для принципиального понимания сущности учётно-аналитического обеспечения контроллинга в целом и контроллинга резистентности в частности.

Информационное поле экономического субъекта формируется структурированными информационными потоками, которые, образуются как внутри управляемой системы (внутренние), так и за её пределами (внешние). При этом внутреннее информационное поле формируется в рамках экономического субъекта на основе данных о внутренних бизнес-процессах, происходящих в процессе его функционирования. В то время как внешнее информационное поле формируется, главным образом, на основе воздействия внешних факторов: параметров и масштабов деятельности, характера взаимодействия с контрагентами, конкурентные преимущества экономическая политика государства, экономические и политические процессы глобального характера и т.д.

С целью достижения эффективности системы контроллинга важно осуществлять мониторинг информационного поля экономического субъекта

и на его основе непрерывно совершенствовать его структуру.

Руководству экономического субъекта в отношении каждой стоящей перед ним задачи важно оценить потребность в информации для её решения и на её основе структурировать необходимый информационный поток.

Важно осуществлять непрерывный мониторинг как внутреннего информационного пространства экономического субъекта, так и внешних источников, отвечая на ряд вопросов и определяя:

- в какой информации нуждается экономический субъект в конкретной ситуации;
- откуда и из каких источников (внешних или внутренних) может быть получена данная информация;
- как часто и с какой периодичностью необходимо повторять запрос на указанную информацию и т.д.<sup>103</sup>.

Кроме всего прочего важно подобрать адекватные способы обработки информации, определиться с методиками её анализа, а также периодичностью и формой представления результатов анализа. Кроме того, важно определить круг лиц, занимающихся анализом, а также лиц, на которые будет возложена подготовка управленческих решений и установить способы и сроки принятия результатов анализа.

Отметим, реалии экономики таковы, экономические субъекты вынуждены перестраиваться, менять модель ведения бизнеса. Такие трансформационные процессы осложняются неопределённостью внешней среды. В процессе жизненного цикла экономические субъекты сталкиваются с нечётким множеством воздействий, оказывающих влияние на ключевые параметры их функционирования. Рост числа таких факторов продиктован, в том числе, современными процессами цифровизации («диджитализации») и внедрения новых информационных технологий.

---

<sup>103</sup> Чернов, В.А. Интегрированное информационно-аналитическое обеспечение устойчивого развития хозяйственной деятельности // Современные технологии управления. ISSN 2226-9339. – №1 (73).

Формирование информационных потоков учётно-аналитической информации также происходит под влиянием активной цифровизации (диджитализации) экономических процессов, что в свою очередь, предъявляет особые требования к идентификации объектов учёта и анализа.

Обратимся к исследованию PricewaterhouseCoopers «Индустрия 4.0. Создание цифрового предприятия»<sup>104</sup>, в которой отмечается, что «переход на цифровую модель производства и создание цифрового предприятия предполагает следующие основные направления изменений:

- цифровизация бизнес-процессов;
- цифровизация производимого продукта;
- внедрение цифровых бизнес-моделей и предоставление доступа клиентам.

Указанная концепция охватывает как процесс цифровизации ««по вертикали» с одновременной интеграцией бизнес-процессов (в рамках жизненного цикла продукта, от разработки до производства, включая покупку необходимых ресурсов, обслуживание, логистику), так и цифровизацию «по горизонтали», что предполагает объединение в единую систему поставщиков, потребителей и всех ключевых партнеров по цепочке создания стоимости продукции»<sup>105</sup>.

Повсеместное внедрение цифровых технологий даёт возможность добиться повышения качества и эффективности оперативного управления, планирования за счёт технической возможности регулярного мониторинга заданных параметров практически в режиме реального времени и оперативного управления ими на основе регулярно получаемых данных.

Современная идеология, развития индустрии, в основу которой заложена «концепция глобальных цифровых изменений», базируется на последовательном итеративном внедрении новых технологий, оборудова

---

<sup>104</sup> Internet resource: <https://www.pwc.ru/ru/publications/industry-4.html>

<sup>105</sup> Internet resource: <https://www.pwc.ru/ru/publications/industry-4.html>

ния и материалов, постепенно трансформирует методы производства, а также характер труда, и отношения между производителями и потребителями».

Так, принятая на сегодняшний день правительственная программа в области цифровизации – «Цифровая экономика Российской Федерации»<sup>106</sup> – определила теоретические и методологические базисы построения процессов цифровизации с точки зрения государственного уровня управления, и обозначила стратегическое значение цифровизации всех общественно-экономических сфер в формировании информационного общества в Российской Федерации.

В связи с этим, уместно отметить, что система бухгалтерского учёта, ведение которого в экономических субъектах является необходимым и обязательным, являясь по своей природе довольно консервативной, изначально адаптирована к процессам цифровизации на уровне экономического субъекта, вследствие автоматизации большей части процессов обработки учётной информации. Как утверждает Н.А. Ермакова, «система бухгалтерского учёта представляет собой «микроэкономическую модель цифровой экономики». Этот факт объясняется тем, что учётная система всегда при фиксации фактов хозяйственной жизни оперировала особыми инструментами: «язык цифр», метод двойной записи («особая технология записи цифр»). Более того, очевиден тот факт, что в процессе становления учётной системы эволюционировали как носители учётной информации (начиная с наскальных записей, дощечек, берестяных грамот, бумажных регистров до цифрового электронного документооборота), так и технологии обработки цифровой информации (от абакуса, простейших счёт, счётных машин, арифмометров, калькуляторов, ручной записи в Т-образных счетах и учётных регистрах до прикладных компьютерных программ,

---

<sup>106</sup> Национальная программа «Цифровая экономика Российской Федерации», утверждённая протоколом заседания президиума Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и национальным проектам от 4 июня 2019г. №7 [Электронный ресурс]: URL:<https://digital.gov.ru/ru/activity/directions/858>

современных программных продуктов и IT-технологий)»<sup>107</sup>.

В то же время следует уточнить, что понятие «диджитализация» (цифровизация) несколько отличается от привычного и давно применяемого термина «автоматизация». Несмотря на то, что автоматизация и цифровизация преследуют схожие цели, у цифровизации есть ещё одна функция – повышение пользовательского опыта, а это происходит за счёт использования интернета как средства коммуникации. Цифровизация («диджитализация») – это трансформация модели бизнеса на основе цифровых технологий, а не простая замена аналогового ресурса на цифровой.

Сложность и многогранность взаимоотношений экономических субъектов с различными пользователями информации о параметрах его деятельности прямо пропорционально темпам развития информационных технологий, которые прочно проникли во все сферы деятельности человечества. В соответствии с этим, на условия функционирования экономических субъектов накладывается все большее количество факторов, выдвигаются требования, продиктованные современной действительностью и решение которых во многом представляется возможным при использовании новых информационных технологий.

Основными качественными характеристиками современного информационного этапа являются мобильность и аналитичность данных. И основным базисом данной надстройки, нынешней цифровой реальности в рамках экономического субъекта выступает выбранный руководством метод управления в целом и развитость системы контроллинга в частности.

При формировании информационного поля экономического субъекта важно учитывать факторы, неизбежно влияющие на трансформацию учётной системы в процессе цифровизации экономики. Среди них функционирование на рынке разных по отношению к виртуальной бизнес-среде типов

---

<sup>107</sup> Ермакова, Н.А. О некоторых проблемах бухгалтерского учёта в цифровой экономике / Н.А. Ермакова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук: статья в сборнике трудов конференции. Набережные Челны. – 2018. – С. 13-15



экономических субъектов, а также активное внедрение качественно новых объектов учёта – цифровых активов.

В настоящее время, под влиянием процессов цифровизации, ускоренными пандемическими ограничениями на рынке функционируют различные по отношению к виртуальной бизнес-среде типы экономических субъектов. Это и традиционный «offline»-бизнес, применяющий информационные технологии в своей деятельности, и исключительно «online»-бизнес с применением виртуальной бизнес среды, и иное сочетание «offline» и «online» каналов. Более того, в связи с тем, что согласно программе цифровизации «данные становятся новым активом, причём, главным образом, за счет их альтернативной ценности, то есть по мере применения данных в новых целях и их использования для реализации новых идей». Это неизбежно ведет к активному внедрению качественно новых объектов учёта: цифровых активов и цифровых финансовых активов (например, криптовалюта или токен, которые вполне могут в перспективе стать платёжными средствами).

В связи с этим также трансформируются требования к качественным функциям сотрудников учётно-аналитической сферы, что проявляется в переходе от трансляции исключительно дескриптивного информационного потока к оценке рисков бизнеса в рамках формирования прескриптивной информации. Причём, необходимым качеством сотрудников является гибкость и прогностичность их сознания и рефлексии, а также постоянное стремление к самосовершенствованию и получению нового массива компетенций, что согласуется с понятием «экономика знаний».

Также следует отметить, что информатизация управленческих систем представлена набором данных и сведений, особым образом оформленные с целью обеспечения удобства для принятия решений. Ключевой, на наш взгляд, проблемой экономических субъектов, функционирующих в современном информационном пространстве, заключается не в том, что они

мало знают, а в том, что они не знают, какой именно информации им не хватает, что именно они не знают. Как правило, на практике данные, а вместе с ними и знания разбросаны по всем структурным частям экономического субъекта, что сложно определить их объём и траектории их перемещения.

Своевременность в получении исполнителем информации, её релевантность и адекватность сложившейся ситуации является одним из условий качественного выполнения исполнителем своих функций, а значит и эффективности выполняемой им функции. Кроме того, эффективность определяется ещё и скоростью информационного обмена, выраженного в поиске, использовании и преобразовании входящей (исходной) информации в конкретные действия и решения. Информационное поле экономического субъекта в настоящее время является, с одной стороны, фильтром, агрегатором, и регулятором информационных потоков, а с другой – их создателем и поставщиком.

Входящие и исходящие информационные потоки, выступают сегодня как в роли инструмента функционирования экономического субъекта, так и в роли результата. Это приводит к пониманию того факта, что для полноценного управления деятельностью экономического субъекта необходим отлаженный процесс синхронизации и интеграции информационных потоков с потоками ресурсов, операций, поставленных. В свою очередь такая синхронизация не возможна без отлаженной в процессе управления системы реализации функций контроля, учёта, анализа, планирования, координации, являющихся элементами контроллинга.

Управление бизнес-процессами невозможно осуществлять без также требует интегративного рассмотрения и учёта факторов, обусловленный как экзо-, так и эндогенными воздействиями. Отметим, информация, полученная в процессе анализа текущего состояния и перспектив развития деятельности, оценка изменений в конкурентной среде и в макроэкономической ситуации как внутри страны, так и за её пределами, не будет нести полноценной

смысловой нагрузки и необходимой полезности и эффективности, если экономическим субъектом не сформирована комплексная информационная система контроллинга.

Большинство информационных систем и технологий основаны на функциональном подходе, изначально заложенном в их архитектуру. Такие IT-продукты не предоставляют полноценных возможностей для целей управления бизнес-процессами. В то же время, значимость оценки бизнес-процессов для субъектов рынка оказалась настолько высока, что ключевые производители таких IT-систем стали запускать свои программные продукты под лозунгом «процессно-ориентированных», в то время как на самом деле они сохраняли функциональную ориентацию и были ориентированы в основном, на сокращение сроков решения краткосрочных проблем и задач.

Впервые процессно-ориентированный подход оказался реализован наиболее полно в программных продуктах, в основу которых была заложена технология документооборота, получившая название Workflow. Обратившись к глоссарию международной организации Workflow Management Coalition (WfMC), определим, что Workflow реализует возможность автоматизацию различных бизнес процессов либо обособленно, либо комплексно. При этом данная технология предусматривает комплекс заданных процедурных алгоритмов, позволяющих осуществлять передачу между участниками бизнес-процесса необходимых документов и иных информационных источников, трансляцию задач для последующего их исполнения. Сейчас идеологию Workflow перенимают многие производители систем управления экономическим субъектом.

В настоящее время лишь единичные IT-продукты действительно обеспечены функционалом для решения задач контроллинга, среди них из зарубежных системы R/3 (SAP AG) и Navision, а также российские «Галактика» (Галактика) и «ИНТАЛЕВ: Корпоративные финансы» (Инталев).

Рассмотрим возможности реализации функций контроллинга в системе R/3 фирмы SAP AG, как наиболее эффективной зарубежной системы автоматизированного управления. Данная система нацелена на комплексное решение задач управления в отношении экономических субъектов разного профиля. В её структуре представлены общие и специальные функциональные модули направленные, с одной стороны, на решение общих проблем, а с другой на устранение проблем частного характера.

Универсальные компоненты системы R/3 представлены следующими модулями:

- модули учёта, включая бухгалтерский учёт,
- модуль финансового менеджмента;
- модуль контроллинга;
- модуль проектного менеджмента;
- модуль логистики (продажи, сбыт, управление поставками, планирование производства, управление качеством;
- модуль управления персоналом;
- коммуникативный модуль (делопроизводство);
- модуль руководителя.

Контроллинговый модуль в рамках системы R/3 предложен для реализации функционала управленческого учёта по формированию данных для принятия руководством релевантных управленческих решений относительно путей достижения целей экономического субъекта. Он построен по принципу интеграции следующих процедур: документирование потребления ресурсов; контроль экономичности; поддержка принятия решения.

Модуль руководителя основан на архитектуре, которая фокусируется на тех объектах, которые в течение одного периода времени несут как, так и /или доходы. Для распространенных видов анализа предусмотрены стандартные формы отчётности, которые, при необходимости, вполне могут

быть дополнены частными отчётами в зависимости от потребностей конкретного экономического субъекта.

В рамках указанного модуля каждая из его структурных компонент снабжена так называемым отчётным блоком, в который включены как стандартизированные отчёты, так и особые интерактивные отчёты, построенные на основе диалогового взаимодействия. В зависимости от информационных потребностей руководства в каждый конкретный момент времени отчётный блок может быть дополнен специфичными отчётами.

Ещё один зарубежный программный продукт Navision также заслуживает особого внимания. Продукт представляет собой интегрированные, готовый к использованию в Интернет, решения для управления ресурсами экономического субъекта (ERP II), взаимодействия в цепочках поставок (SCC), управления взаимоотношениями с клиентами (CRM), управления знаниями и электронного бизнеса для экономических субъектов, относящихся к малым и средним, а также для отдельных структурных подразделений крупных предприятий. Navision выделяет такие функциональные области, как финансы, торговля, производство, управление взаимоотношениями, электронный бизнес, управление знаниями. Решения Navision обеспечивают высокую гибкость и низкую совокупную стоимость её эксплуатации. Указанная система вполне может стать универсальным решением для управления финансовыми и товарно-материальными потоками, которое позволяет за короткое время повысить эффективность бизнеса. Кроме того, она обладает необходимыми инструментами для адаптации к специфике деятельности конкретного предприятия, а также средства для интеграции с уже применяемыми субъектом информационными системами.

Опыт автоматизации процессов решения задач управления в России не так велик, как за рубежом. При этом ряд отечественных разработок вполне может конкурировать с зарубежными и представляют особый интерес В

частности, система «Галактика» от компании «Галактика» и система «Корпоративные финансы» от Инталев.

Система «Галактика» позволяет комплексно решать задачи управления экономическим субъектом, позволяя (в отличие от традиционного регистрационно-накопительного подхода) автоматизировать работу всех подразделений и служб, обеспечивая последовательное прохождение каждого документа через разные модули, с возможностью впоследствии приобретать и внедрять дополнительные модули, если в процессе работы возникла в них потребность. Модульность конструкции системы даёт возможность и применять отдельные компоненты изолированно, и, при необходимости, формировать их комбинации, интегрируя с уже имеющимися и внедрёнными программными продуктами.

С точки зрения решаемых задач систему «Галактика», как и иные системы, обладает функциональными модулями:

- административный модуль: финансово-экономическое планирование, финансовый анализ и т.п.;
- модуль персоналом: автоматизация учёта персонала и расчёта вознаграждения.
- учётный модуль: комплексная автоматизация учётных процессов;
- оперативный модуль: организация производства, сбытовой коммерческой деятельности;
- модуль производства: автоматизация планирования и учёта фактических затрат.
- модуль администрирования: внутрикорпоративный обмен данными и обмен документами с внешними информационными системами;
- модуль руководителя: обеспечивает поддержку управленческой деятельности руководства, обеспечивая ей инструментами мониторинга и анализа деятельности экономического субъекта, использование которых позволяет повысить «информационную прозрачность» экономического

субъекта избежать искажения данных и сократить расходы ресурсов и времени на получение информации для принятия конструктивных решений.

Среди недостатков системы «Галактика» выделим её высокую стоимость, сложность языка программирования, длительность периода освоения и внедрения. Эти негативные факторы не позволяют данной системе активно использоваться экономическими субъектами, в результате чего опыт её успешного внедрения на отечественных предприятиях слишком мал.

Кроме того в интерес представляет еще одна отечественная разработка – комплекс программных модулей от компании Инталев «ИНТАЛЕВ: Корпоративные финансы».

«ИНТАЛЕВ: Корпоративные финансы» представляет собой программно-методический комплекс, включающий методы настройки подсистем управления бюджетом и процессами, инструменты для разработки регламентов для системы финансового управления, настройки исполнительного программного обеспечения и расширенного бюджетирования, управленческого учёта, документооборота и прогнозирования. В «ИНТАЛЕВ: Корпоративные финансы» входят следующие программные модули:

- «ИНТАЛЕВ: Бизнес-процессы».
- «1С-ИНТАЛЕВ: Бизнес архитектор».
- Методическое руководство «Пять шагов к совершенству: Бюджетирование».
- Методическое руководство «Пять шагов к совершенству: Бизнес-процессы».

В частности, «ИНТАЛЕВ: Бизнес-процессы» – это инструмент путём автоматизации документооборота для повышения управляемости экономическим субъектом. Данный программный продукт позволяет наладить эффективное взаимодействие сотрудников при выполнении бизнес-

процессов, пронизывающих различные подразделения компании, и обеспечить контроль их выполнения.

Работа в «ИНТАЛЕВ: Бизнес-процессы» осуществляется в несколько этапов:

1. Описание бизнес-процессов с помощью графического редактора.
2. Выполнение бизнес-процессов в соответствии с автоматически настроенным алгоритмом в соответствии с настроенными бизнес-процессами, автоматизированно перемещая информацию между участниками.
3. Контроль бизнес-процессов и анализ выполнения/невыполнения путём автоматического сбора данных.

Программа обеспечивает выполнение цепочки задач пользователями в соответствии с заданным алгоритмом, тем самым автоматически организуя рабочий процесс. Реализована возможность контроля и анализа работ со стороны руководства экономического субъекта.

Программный модуль «1С-ИНТАЛЕВ: Бизнес-архитектор 1.0» – современный инструмент моделирования системы управления экономическим субъектом, позволяющая описывать, проектировать и оптимизировать структуру бизнес-процессов в различных областях управления с учётом потребностей и задач конкретной организации. Данный продукт может использоваться любым экономическим субъектом, независимо от сферы деятельности и формы собственности. Являясь самостоятельным программным продуктом, он может поставляться и применяться отдельно для решения исключительно организационных задач.

В результате применения данного программного комплекса достигается формализация структуры областей управления экономическим субъектом, а также формирование нормативных актов и инструкций, которые составляют базис ведения всей управленческой деятельности экономического субъекта.



Функциональные возможности программных модулей ИНТАЛЕВ.

1. Логическое структурирование. Экономический субъект представлен модельно, в виде областей управления, каждая из которых имеет свой собственный набор классификаторов, прогнозов и отчетов, безопасность настраивается для каждого пользователя. Представление данных и навигация осуществляются с помощью специализированного проводника, системно объединяющего его функциональные элементы.

2. Формализация и визуализация классификаторов. Любой справочник данного программного модуля может быть представлен для редактирования, просмотра в виде древовидной структуры, списка или организационной диаграммы.

3. Система проекций. Классификаторы взаимодействуют друг с другом, создавая проекции. Технология даёт возможность работы с многомерными проекциями, включающими группу нескольких классификаторов-измерений, с проекциями, в которых связи представляют систему значений.

4. «Типизация» проекций. Структурно все возможные проекции типизируются (подразделяются на типы), что вполне соответствует понятию многомерного проектирования. Одно и то же распределение может быть представлено в виде разных вариантов. Это полезно при управлении изменениями, когда имеются проекции одного и того же типа: проекция «как есть» преобразуется в проекцию «как необходимо», и позволяет сравнивать множество вариантов построения структур управления.

5. Разработка регламентов. Пользователь настраивает шаблон нормативного документа, который состоит из блоков, которые представлены классификаторами, проекциями и внешними документами.

6. Формирование структуры в виде организационной схемы (объект MS Office). На основе классификатора в программе MS Excel визуализируется организационная диаграмма как объект MS Office.

Система отличается возможностью обработки произвольных,

нерегулируемых запросов из различных источников информации.

Кроме перечисленных программных продуктов интерес представляет ещё одна разработка ERP-продуктов, представленная на отечественном рынке – «1С:ERP Управление предприятием 2» – решение для построения комплексных информационных систем управления деятельностью многопрофильных предприятий крупного и среднего бизнеса, реализованное на основе платформы 1С:Предприятие 8.3. По сути, 1С:ERP 2 – это конструктор, который позволяет произвести настройку всех необходимых для работы форм документов, позволяющий позволяющая выстроить для экономического субъекта автоматизированный процесс бюджетирования, полностью реализуя его методологию.

В состав 1С:ERP2 входят функциональные блоки, каждый из которых представляет собой подсистему, включающую совокупность определённых инструментов и настроек, обеспечивающих выполнение ряда функций.

С помощью инструментов блока «Планирование» можно прогнозировать объёмы продаж, закупок, производства, сборки и разборки, выполнять план-фактный анализ, оперировать количеством товара. Подсистема операционного планирования в ERP реализована в виде пономенклатурного операционного планирования, предусматривающего возможность формирования планов, в том числе по закупкам, по производству и по продажам. Впоследствии указанные функционально-операционные планы могут быть трансформированы и включены в систему бюджетирования.

Известно, что с технической точки зрения бюджетирование представлено двумя компонентами: формами бюджетов и процессами, обеспечивающими заполнение этих форм.

Формирование бюджетов можно реализовать несколькими методиками: «Сверху вниз», «Снизу вверх» и комбинированной моделью.

Далее система позволяет осуществлять формирование комплекса

бюджетных процедур: настроить временные интервалы финиширования процессов; задать исполнителям и функциональным руководителям определённые процессом роли; закрепить сроки и формат представления итоговых результатов и т.д. Графическое представление совокупности бюджетных процедур в указанной технологии реализовано в виде вывода «диаграммы Ганта» с выделением красным цветом невыполненных блоков.

1С:ERP 2 позволяет в подсистеме бюджетирования в рамках статьи бюджетов конструировать информационные потоки на основании консолидации данных из разных источников: оперативного учёта, регламентированного учёта и МСФО.

В данном продукте реализована возможность корректировки бюджетов с сохранением предыдущих их версий, сравнения бюджетов по периодам. Кроме этого, 1С:ERP 2 позволяет при разработке учитывать показатели и финансового, и нефинансового характера, а также реализовывать принципы сценарного планирования.

Современный этап развития характеризуется высокой динамичностью, нестабильностью и постоянной трансформацией. Процессы активной цифровизации требуют целенаправленного пересмотра и адаптации к новым условиям традиционных подходов к реализации учётно-аналитической процедуры и трансформации методического инструментария, применяемого информационной системой экономического субъекта. Цифровая трансформация предполагает не только активное внедрение цифровых технологий, но и влияет на процессы принятия управленческих решений. Известно, принятие решений – это процесс, который является основным в управленческой деятельности и определяет бизнес-модель экономического субъекта. А, бизнес-модель, в свою очередь, отражает технологию организации всех бизнес-процессов. Для того чтобы обеспечить действительно цифровую трансформацию бизнеса, а не просто внедрить элементы автоматизации, важно стремиться обеспечить создание в рамках

экономического субъекта единой цифровой системы.

Все эти процессы оказывают влияние и на теоретическую и методологическую составляющие учётно-аналитической системы, как научной категории также и требуют их развития и совершенствования. В связи с этим рассмотрим внутрихозяйственный учёт как основной инструмент информационного обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта.

### 3.2 Внутрихозяйственный учёт как основной инструмент аналитического информационного обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта

Происходящие в настоящее время изменения в глобальной экономике, необходимость функционирования в условиях вынужденного импортозамещения, высоких рисков и неопределённостей, а кроме того, развитие информационных и инновационных процессов, стремительно усиливают факторы роста конкуренции и, как следствие, нестабильность внешней среды. В таких условиях высокой волатильности и неопределённости среди основных стратегических задач для руководства экономического субъекта приоритетом становится обеспечение его резистентного функционирования, как в текущий момент времени, так и в перспективе.

В настоящее время многие авторы сходятся во мнении, что один из наиболее информативных индикаторов качественного состояния экономического субъекта в оценке его резистентности – это стоимость, а именно, её значение и динамика. Сегодня именно стоимостная ориентация в оценке бизнеса играет ключевую роль и позволяет качественно оценивать как результаты функционирования экономического субъекта, так и его адаптации к модификации параметров среды ведения бизнеса.

Состояние гибкого реагирования на изменения факторов внешней среды может быть достигнуто в рамках применения парадигмы контроллинга. Сбор сведений о возможном влиянии различных факторов и угроз, обусловленных как внутренней средой предприятия, так и внешними обстоятельствами, а также возможность их оценки и прогнозирования последствий их влияния на параметры стоимости соответствует ключевым установкам стратегического контроллинга.

Решение указанной задачи возможно посредством реализации процедур в рамках механизма учётно-аналитической поддержки, ориентированных на перспективу и согласованных управленческих решений.

В настоящее время в основе эффективного управления экономическим субъектом лежит «концепция упреждающего бизнеса», или, как его называют в литературе, принцип «проактивности».

При этом таким информационным полем объективно является внутрихозяйственный учёт, поскольку именно в нем происходят процессы формирования и обработки информации по всем ключевым параметрам деятельности хозяйствующего субъекта, вследствие чего он рассматривается как целостная система. Нельзя отрицать, что основная ключевая роль в процессе отбора, обработки, учёта и интерпретации информации, полученной по многочисленным внешним и внутренним каналам, присуща именно учётно-аналитической системе организации.

В процессе реализации своих функций, сформированная учётная система используя особые приёмы обработки входящих потоков информации, получаемых от различных источников посредством особых учётно-аналитических процедур, снабжает процесс управления качественно новой информацией, позволяющей руководству сформировать адекватное представление о протекающих бизнес-процессах.

Длительное время отечественная учётная система не была ориентирована на функции управления, а характеризовалась повсеместным

контролем государства над всеми параметрами финансово-хозяйственной деятельности субъектов экономики. В результате трансформации экономических отношений и перехода к рыночной модели экономические субъекты получили самостоятельность в выборе методов, целей управления и принятии управленческих решений. Это привело к трансформации ролевой установки учётной информации. В настоящее время учётная система преобразилась пассивного регистратора фактов хозяйственной деятельности в значимую часть процесса управления.

Напомним, в Российской Федерации роль финансового учёта исполняет традиционная регламентированная учётная система. Действующее законодательство так определяет бухгалтерский учёт: «формирование документированной систематизированной информации об объектах...и составление на её основе бухгалтерской (финансовой) отчётности».

Из указанного определения, приведённого в законе, следует, что основными задачами финансового учёта являются:

– консолидация сведений о функционировании и имущественном положении, необходимой как внутренним пользователям бухгалтерской отчётности (руководителям, учредителям и т.п.), так и функционирующим вне её (кредиторам, инвесторам и т.п.);

– информационное снабжение необходимыми данными для целей контроля над соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утверждёнными нормами;

– предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения её финансовой устойчивости»<sup>108</sup>.

---

<sup>108</sup>О бухгалтерском учёте: федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/)

Принятие и введение в отечественную учётную практику Налогового кодекса РФ обусловило возникновение системы «налогового учёта», организуемого для целей формирования налоговой базы по ключевым налогам, которое определяют так: «система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с заданным регламентом». При этом в случае нехватки для целей налогового учёта информации, содержащейся в бухгалтерских регистрах, налогоплательщик может либо дополнять такие регистры, либо создавать самостоятельные регистры, но теперь уже управленческого учёта."

При этом практическая реализация ключевой учётной функции в экономических субъектах таков, что, как правило, уровень организации бухгалтерского учёта предприятия отстаёт от необходимого в текущей ситуации уровня и не соответствует требуемым параметрам, обусловленного реальными экономическими условиями. Зачастую, в качестве основной учётной функции руководство представляет исключительно процесс регистрации фактов хозяйственной деятельности и формирование отчётов для внешних пользователей, недооценивая возможности учётной системы и ограничивая возможности информации, формируемой в учётном процессе, для принятия управленческих решений.

Более того, менеджмент экономических субъектов, особенно функционирующих в контуре малого и среднего бизнеса, на практике практически не использует возможности аналитической составляющей учётной системы, и не придаёт должного значения оценке эффективности своей деятельности, в том числе, по причине недостатка свободных финансовых средств. Если руководство все же решает проанализировать основные параметры деятельности, оно недостаточно оценивает круг индикаторов, которые важно оценить, а также и масштаб охвата аналитическими процедурами. Обычно оценка параметров бизнес-среды

упрощается до анализа краткосрочных показателей финансовой деятельности, таких как финансовые результаты, рентабельность и платёжеспособность.

Изменчивость экономической ситуации, вариабельность условий функционирования требуют повышения роли контрольной функции значимости информационного обеспечения в качестве основных функций бухгалтерского учёта. Вариабельность условий функционирования неизбежно приводит к росту масштаба информационного массива, который требует обработки и интерпретации для использования в принятии решений руководством. В свою очередь, что информация, генерируемая в области бухгалтерского учёта, должна служить не только для формирования отчётных показателей, но и для эффективного управления активами, пассивами и финансовыми результатами хозяйствующего субъекта, обеспечивая возможность его долгосрочного успешного функционирования и развития.

Категория «Управленческий учёт» появилась в зарубежной и отечественной науке достаточно давно.

Исследователи не пришли к единому мнению в отношении чёткого возникновения управленческого учёта. Одни авторы связывают его зарождение со становлением науки управления в начале XX века, другие говорят о 40-х годах XX века, и связывают это с интенсивным развитием производства, ростом производственных затрат и, как следствие, развитием производственного учёта.

В то же время рост информационных потребностей привел к одновременному появлению и параллельному развитию систем управленческого учёта в двух независимых направлениях: американском и европейском. В настоящей работе нет необходимости останавливаться на подробном рассмотрении принципиального содержания каждого из этих направлений, однако следует заметить, что существенным их отличием



послужил тот факт, что американская концепция была ориентирована, в большей степени, на нормирование производства и методику «стандартизация», а европейское направление было представлено в основном торговым и производственным учётом.

На практике управленческий учёт осуществляют разные специалисты хозяйствующих субъектов, поэтому считаем, что разработка единого понятийного аппарата необходима для однозначной интерпретации категорий, используемых в процессе принятия управленческих решений. На сегодняшний день не существует однозначной трактовки понятия «управленческий учёт», не говоря уже о понятиях, тесно связанных с ним. Поэтому считаем необходимым восполнить данный пробел в современной учётно-аналитической науке

В отечественной и зарубежной литературе представлены принципиально различающиеся трактовки понятия «управленческий учёт», что, прежде всего, связано с видением данного понятия автором, а также от того, на какое место ставится управленческий учёт на фоне других областей знаний, насколько он значим в процессе принятия управленческих решений и т.д. Анализ литературы и научных источников позволил сформировать несколько подходов к определению управленческого учёта (Рисунок 3.5).

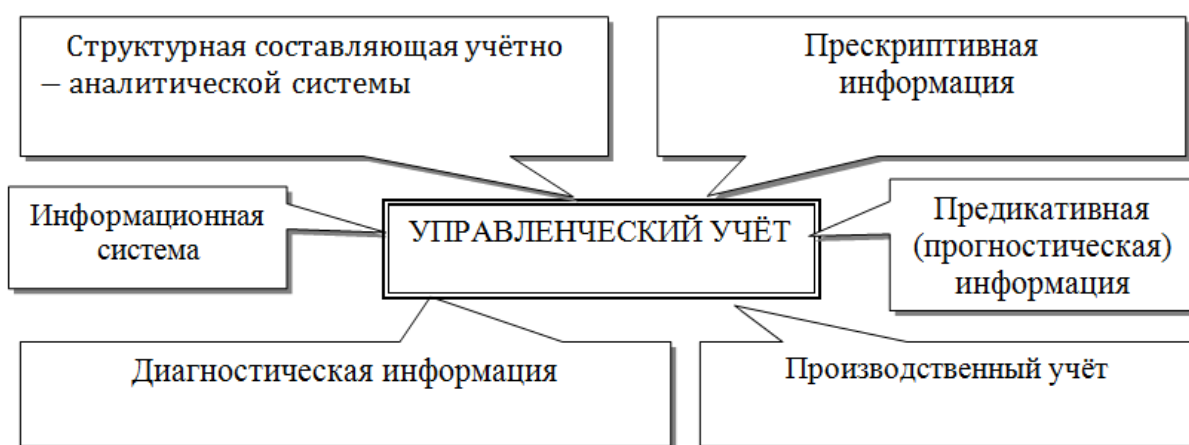


Рисунок 3.5 – Виды трактовок понятия «управленческий учёт»

Главная причина расхождений в определении управленческого учёта

заключается во временном аспекте. Управленческий учёт, выступая в качестве социально-экономического явления, стабильно развивается, что проявляется в расширении его функций, постоянном росте количества решаемых им задач, разнообразии применяемых им методов. Управленческий учёт транслирует информацию менеджменту, обеспечивая принятие им оперативных, тактических, и даже стратегических управленческих решений.

Для полноценного понимания сущности" указанной категории важно проследить развитие отечественных концепций управленческого учёта. Отметим, в начале XX века в функционал бухгалтера того времени входили обязанности не только собственно учётные, но и плано-аналитические. Позднее, в советский период, функционал учётных работников был частично делегирован плано-финансовым отделам, а за бухгалтерией сохранилась рутинная учётная работа. В тот период учёт утратил управленческую функцию<sup>109</sup>.

Как структурная подсистема в составе целостной учётной бухгалтерской системы, управленческий учёт рассматривается А.Д.Шереметом<sup>110</sup>, В.Р.Захарьиным<sup>111</sup>,

Таблица 3.3 – Управленческий учёт как автономная часть учётной системы, обособившаяся от бухгалтерского и оперативного учёта

---

<sup>109</sup>Вахрушева,О.Б. Развитие методологии и практики управленческого учёта в коммерческой организации: диссертация...доктора экономических наук 08.00.12/ Вахрушева Ольга Борисовна.–Хабаровск, 2012.–380с.

<sup>110</sup>Шеремет А.Д. Управленческий учёт: учебник для вузов / под ред. Д.А. Шеремета. – изд. 4-е, доп и перераб. – М.: Инфра-М., 2009. – 429 с.

<sup>111</sup>Захарьин В.Р. Теория бухгалтерского учёта / В.Р. Захарьин. - М.: Инфра-М, Форум, 2003. - 304 с.

Автор	Управленческий учёт – это ...
1	2
А. Башков	«часть системы данных, на основе которой происходит принятие управленческих решений»
А. Д. Шеремет	Элемент учётной системы, который «в рамках одной организации обеспечивает её управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации»

Продолжение таблицы 3.3

1	2
В.Р. Захарьин	«подсистема бухгалтерского учёта, направленная преимущественно на сбор и обобщение информации о составе и динамике затрат организации на выпуск продукции (выполнение работ, оказание услуг). При этом, как правило, используются методы сбора и обработки информации, отличные от методов, используемых в финансовом учёте»
Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина	«неотъемлемая часть бухгалтерского учета, предоставляющая информацию для управленческого аппарата для осуществления эффективных стратегических и тактических решений руководством и контроля за деятельностью организации, а также анализа работы структурных подразделений и стимулирования работников»
Л.М. Полковский	элемент бухгалтерской системы, который, который «предоставляет менеджерам необходимую информацию для грамотного руководства производством и принятия рациональных решений, как на текущий момент, так и на перспективу для предприятия в целом и его структурных подразделений»
Ю.А. Бабаев	«структурная часть системы бухгалтерского учета, предназначенная для сбора учетной информации для использования руководителями на всех уровнях организации»
Т.П. Карпова	«подсистема обобщения и анализа информации, применяемой при планировании, руководстве и контроле деятельности предприятия, являющаяся составной частью бухгалтерской системы»
М.А. Вахрушина	«направление бухгалтерского учёта организации, которое обеспечивает её управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений»
Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко	«подсистема бухгалтерского учёта, с помощью которой во внутренней отчётности предприятия отражаются данные о состоянии и движении материальных ресурсов и результатах хозяйственно-экономической деятельности путем систематизации и анализа управленческой информации каждого структурного подразделения и организации в целом, обеспечивающая эффективное принятие решений менеджерами различных уровней»

М.А.Вахрушиной<sup>112</sup>, В.Э.Керимовым, Л.М.Полковским<sup>113</sup>, Е.Ю. Вороновой,

<sup>112</sup>Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт / М.А. Вахрушина. - 6-е изд., испр. - М.: Омега-Л, 2007. - 570 с.

<sup>113</sup> Полковский Л.М. Основы управленческого учёта: учебное пособие / Л.М. Полковский. - М.: Экономика

Г.В. Улиной<sup>114</sup>, Ю.А. Бабаевым<sup>115</sup>, Т.П.Карповой<sup>116</sup>,  
А.А.Башковым<sup>117</sup>, Н.К.Муравицкой и Г.И.Лукьяненко<sup>118</sup> и др. (Таблица 3.3).

В качестве составляющей учётно-аналитической системы различных экономических субъектов управленческий учёт рассматривается и анализируется В.Э. Керимовым<sup>119</sup>, К. Нобусом<sup>120</sup>, В.П. Нестеровым<sup>121</sup>, Д. А. Панковым<sup>122</sup>, В.А. Белобородовым<sup>123</sup>, Н. Адамовым<sup>124</sup>, С.П. Суворовой<sup>125</sup>, Л.В. Поповой<sup>126</sup>, И.А Масловой и др. (Таблица 3.4).

Таблица 3.4 – Определения управленческого учёта как самостоятельной единицы учётно-аналитической системы

Автор	Управленческий учёт – это ...
1	2
Л.В. Попова	«самостоятельный элемент учётно-аналитической системы организации»
Н. Адамов, Г. Адамова	«учёт, направленный на подготовку и запись информации, а также обеспечение сопоставления и анализ полученных данных, необходимых для оперативного и перспективного руководства предприятием»
В.А. Белобородов, В.Т. Стаблинский, А.П. Чечета	«разновидность учёта, который имеет неразрывную связь между учётными и управленческими технологиями в управлении предприятием в целом или его частями («системно-зависимый» характер бухгалтерской деятельности)
С.П. Суворова,	учёт, который необходим для представления информации

и финансы, 2003. 320 с.

<sup>114</sup> Воронова Е.Ю. Управленческий учёт на предприятии / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. - М.: ТК Велби, Проспект, 2006. - 248 с.

<sup>115</sup> Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учёт: учебник /Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити-Дана, 2005. - 527 с.

<sup>116</sup> Карпова Т.П. Управленческий учёт / Т.П. Карпова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити-Дана, 2004. - 351с.

<sup>117</sup> Internet resource: <http://vreferat.ru/cat/index/>

<sup>118</sup> Муравицкая Н.К. Бухгалтерский учёт / Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко. - М., КноРус, 2007. - 544 с.

<sup>119</sup> Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2014. - 483с.

<sup>120</sup> Internet resource: <http://www.iglib.ru>

<sup>121</sup> Нестеров В. Управленческий учёт как основа для принятия эффективных решений / В.Нестеров, А.Важнов //Экономика и жизнь.-1997.-№ 31.

<sup>122</sup> Панков Д.А. Бухгалтерский учёт и анализ в зарубежных странах. М., 1998..

<sup>123</sup> Internet resource: <http://www.iglib.ru>

<sup>124</sup> Internet resource: <http://www.mevriz.ru>

<sup>125</sup> Суворова, С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях : теория и методология : автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.12 / Суворова Светлана Павловна. – Орел, 2007. – 52 с.

<sup>126</sup> Попова, Л.В. Информационные потоки учётно-налоговой системы [Текст] / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки . - 2010. - №9. – С.98-104

М.Е. Ханенко	ориентированной на потребности высшего руководства и владельцев предприятия для целей управления, охватывающая те виды бухгалтерской информации, которая необходима руководителям предприятия для целей внутреннего управления»
В.Э. Керимов	учёт за внутренним движением материальных ресурсов, отходов технологической деятельности, анализ рынка, результаты выполнения научно-исследовательских работ, возможное применение их результатов, прогнозирование размеров штрафных санкций при не исполнении договоров

Продолжение таблицы 3.4

1	2
Д.А. Панков	вид учёта, при помощи и посредством которого осуществляется решение задач, связанных с принятием управленческих решений
К. Нобус	«учёт, усиливающий систему регулирования внутри организации за её структурными подразделениями, что обеспечивается эффективным планированием и контролем за достижением плановых показателей. Управленческий учёт способствует выявлению более рентабельных направлений деятельности, грамотному распределению инвестиций внутри компании, а, следовательно, получению большей прибыли»
В.П. Нестеров	«разновидность учёта, который генерирует информацию о распределении затрат между проданной продукцией и запасами; предоставляет информацию, необходимую для планирования, мониторинга и измерения производительности системы, что помогает менеджерам принимать решения»

Как самостоятельную интегрированную систему управленческий учёт определяют А. Повстен<sup>127</sup>, А. Ходарев<sup>128</sup>, В. Палий<sup>129</sup>, И.А. Аврова<sup>130</sup>, Р.В. Вил, Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская, В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова, Н.Н. Хахонова<sup>131</sup>, Р. Манн, Э. Майер<sup>132</sup> и др. (Таблица 3.5).

Таблица 3.5 – Определения управленческого учёта, выступающего в качестве самостоятельной интегрированной системы управления

<sup>127</sup> Internet resource: <http://vreferat.ru/cat/index/>

<sup>128</sup> Ходарев, А Управленческий учет для генерального директора «Генеральный Директор», № 4 – 2006.

<sup>129</sup> Палий В.Ф. Финансовый учёт: учебное пособие/В.Ф.Палий, В.В.Палий. 2-е изд., перераб. и доп.-М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.-672 с.

<sup>130</sup> Аврова И.А. Управленческий учёт учебное пособие/И.А. Аврова.-М.: Бератор-Пресс, 2003.-174с.

<sup>131</sup> Богаченко В.М. Бухгалтерский учёт: учебник/В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. - изд. 16-е, перераб. и доп. - Ростов н/Д : Феникс, 2013. – 509 с.

<sup>132</sup> Манн Р., Майер З. Контроллинг для начинающих/Р.Манн, З.Майер., перевод с нем.- М.: Финансы и статистика, 1992.-208 с.

Автор	Управленческий учёт – это ...
1	2
А. Ходарев	развернутая система учёта и обработки информации, включающая в себя некоторые элементы математического анализа
А. Повстен	«комплексная система распознавания, обобщения, анализа и оценки финансово значимых показателей деятельности предприятия в целях принятия эффективных управленческих решений»

Продолжение таблицы 3.5

1	2
Р. Манн, Э. Майер	«обобщённая система сбора, анализа, обоснования и представления информации, необходимой заинтересованным пользователям для эффективного управления экономической деятельностью, то есть предоставление оперативной информации в режиме он-лайн для внутренних пользователей организации с элементами аналитики»
И.А. Аврова	«система, нацеленная на сбор внутренней информации, используемой в целях управления организацией в текущий момент и на перспективу, расчёта себестоимости, экономического эффекта и др.»
В. Палий, Р.В. Вил	система управления и способы руководства организацией, которые применяются для улучшения работы организации и обеспечения её эффективности
В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова, Н.Н. Хахонова	учёт, обеспечивающий внутренних пользователей необходимой информацией, способствующей принятию рациональных управленческих решений на основе анализа, контроля, планирования, прогнозирования и разработки стратегии развития организации

Процессный подход к управленческому учёту применяется в трудах Н.Г. Кукукиной<sup>133</sup>, О.Л. Островской<sup>134</sup>, Э.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, Р.С. Каплана, С.М. Янга, С. Николаевой, С. Шебека<sup>135</sup> и др. (Таблица 3.6).

Таблица 3.6 – Трактовка управленческого учёта с позиций процессного подхода

Автор	Управленческий учёт – это ...
1	2
С. Николаева,	«применение управленческих функций по отношению к системе

<sup>133</sup> Кукукина И.Г. Управленческий учёт / И.Г. Кукукина. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 400 с.

<sup>134</sup> Управленческий учёт : учебник и практикум для вузов / О. Л. Островская, М. А. Осипов, А. Е. Карлик, Е. Б. Абдалова. - 2-е изд., испр. и доп. - Москва : Издательство Юрайт, 2021. - 435 с.

<sup>135</sup> Internet resource: <http://vreferat.ru/cat/index/>

С. Шебек	процессов, происходящих в организации и её структурных подразделениях, движении ресурсов, используемых в процессах, расчёт и анализ показателей, характеризующих деятельность организации для достижения стратегических целей управления»
Н.Г. Кукукина	«Процесс, происходящий внутри организации, который использует функции бухгалтерского учета, планирования, мониторинга и оценки своей деятельности, организационной работы, стимулов и информационных связей для координации действий»

Продолжение таблицы 3.6

1	2
Национальная ассоциация бухгалтеров США	«процесс сбора, накопления, распространения, анализа, обобщения, оценки и передачи внутренней информации, используемой менеджерами для целей планирования и прогнозирования, а также контроля производственно-хозяйственной деятельности организации и рационального использования ресурсов» <sup>135</sup>
О.Л. Островская М.А. Осипов А.Е. Карлик Е.Б. Абдалова	«Процесс сбора, идентификации, обработки и представления целевой информации об использовании ресурсов для управления эффективностью, ростом стоимости организации, обеспечения непрерывности устойчивого развития в динамично изменяющейся конкурентной среде»
Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учёта	«процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения» <sup>137</sup>
Словарь по экономике и финансам	«процесс сбора, накопления, идентификации, измерения, анализа, оценки и передачи управленческому персоналу информации, которая используется при планировании, управлении и контроле за текущей производственно-экономической деятельностью организации» <sup>138</sup>

Управленческий учёт в качестве традиционного учёта условий, факторов, состояния производства предприятия, рассматривается И.А.Авровой<sup>139</sup>, О.Н.Волковой, О.Каненковой<sup>140</sup>, В.В.Ковалевым,

<sup>136</sup> Internet resource: <http://www.upruchet.ru>

<sup>137</sup> Internet resource: <http://www.buhi.ru/text>

<sup>138</sup> Internet resource: <http://www.iglib.ru>

<sup>139</sup> Аврова И.А. Управленческий учёт: учебное пособие / И.А. Аврова. - М.: Бератор-Пресс, 2003. - 174 с.

<sup>140</sup> Internet resource: <http://vreferat.ru/cat/index/>

Я.В.Соколовым<sup>141</sup>, М.Х.Жербаком<sup>142</sup>, И.Т.Кондратовой<sup>143</sup>, П.С.Безруких<sup>144</sup>,  
В.Т.Стаблинским<sup>145</sup>, В.С.Левиным<sup>146</sup>, С.Н.Николаевой<sup>147</sup>, Р.Мюллендорфом,  
М. Карренбауэром<sup>148</sup>, О.Е.Николаевой, Т.В.Шишковой<sup>149</sup>, Л.С.Ковалем<sup>150</sup>,  
М.Ю.Медведевым<sup>151</sup>, И.Н.Гаррисоном<sup>152</sup>, А.Д.Шереметом,  
Е.Н.Дадеркиным<sup>153</sup>, Н.Г.Сапожниковым<sup>154</sup>, В.П.Нестеровым,  
И.Говядкиным<sup>155</sup>, Н.Адамовой<sup>156</sup> и др. (Таблица 3.7).

Таблица 3.7 – Трактовка управленческого учёта в качестве  
производственного учёта

---

<sup>141</sup> Ковалев В.В. Организация бухгалтерского учёта на совместных предприятиях / В.В. Ковалев, Е.Н. Евстигнеев, В.Я. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 160с.

<sup>142</sup>Internetresource: <http://www.buhi.ru/text/>

<sup>143</sup> Кондратова И.Г. Основы управленческого учёта / И.Г. Кондратова. -М.: Финансы и статистика, 2000. - 160с.

<sup>144</sup> Безруких П.С. Бухгалтерский учёт: учебник. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учёт, 2002. - 719с.

<sup>145</sup>Internetresource: <http://www.trade.su/info/itemid/>

<sup>146</sup>Левин В.С. Контроль издержек производства в условиях нормативного учёта / В.С. Левин. -М.: Финансы и статистика, 1990. - 158 с.

<sup>147</sup>Internet resource: <http://www.buhi.ru/text/>

<sup>148</sup>Internet resource: <http://www.iglib.ru>

<sup>149</sup>Николаева О.Е. Управленческий учёт / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. - М.: Едиториал УРСС, 2006. - 320с.

<sup>150</sup>Коваль Л.С. Бухгалтерский (финансовый) учёт / Л.С. Коваль. - М.: Гелиос АРВ, 2003. - 464 с.

<sup>151</sup>Медведев М.Ю. Общая теория учёта: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М.Ю. Медведев. - М.: Дело и сервис, 2001. - 750 с.

<sup>152</sup>Гаррисон Д.Ч. Стандарт–кост. Система нормативного учёта себестоимости. Л., 1933

<sup>153</sup>Шеремет А.Д. Управленческий анализ на предприятиях связи: учебное пособие / А.Д. Шеремет, Е.Н. Дадеркина. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. - 144 с.

<sup>154</sup>Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учёт: учебник для Вузов. - 2-е изд., перераб. и доп, - М.: Кнорус, 2009, - 480 с.

<sup>155</sup>Internet resource:<http://www.iglib.ru>

<sup>156</sup>Internet resource:<http://www.iglib.ru>



Автор	Управленческий учёт – это ...
1	2
Системный подход (управленческий учёт как система)	
В. В.Ковалев, Я. В. Соколов	система сбора и интерпретации информации о затратах, издержках и себестоимости продукции, с максимальным интересом к нормативному характеру такой информации и её значению для получения «внешней отчётности» субъекта
В. Т. Стаблинский	система сбора и распределения данных о затратах, расходах и формировании себестоимости продукции, представляющая собой расширенную систему ведения учёта для целей управления предприятием
В.С. Левин	специальная система накопления, анализа и представления информации о коммерческой деятельности, необходимой руководству и учредителям
С.Н. Николаева	система регистрации, планирования, управления, оценки затрат и доходов, определения результатов финансово-хозяйственной деятельности в аналитических разрезах, эффективного принятия управленческих решений

Продолжение таблицы 3.7

1	2
П. С. Безруких	учёт производственных затрат и анализ экономии или перерасхода средств по сравнению с предыдущими периодами (прогнозами) и стандартами, основная цель которого ? предоставление информации руководителям, ответственным за достижение конкретных показателей эффективности.
Д.Ч. Гаррисон	система сбора и регистрации информации об издержках компании, а также система бюджетирования и анализа деятельности её структурных подразделений
Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр	комплексная система учёта расходов и доходов, планирования, нормирования, контроля и оценки, позволяющая систематизировать информацию для принятия текущих управленческих решений и согласования проблем перспективного развития коммерческой деятельности предприятия
Н.Г. Сапожников	система учёта, оценки и планирования затрат по видам и центрам ответственности и элементам расчёта; нормативный учёт на основе полной или сокращённой стоимости и методов её расчёта
Индивидуальный подход (управленческий учёт как самостоятельная единица)	
И.А. Аврова	учёт причин, обстоятельств и условий, которые оказывают влияние на производственную и финансово-хозяйственную деятельность предприятия
Н. Адамов, Г. Адамова	учёт обстоятельств, факторов и условий, оказывающих влияние на производственную и финансовую деятельность организации
И.Т. Кондратова	учёт, предоставляющий руководству и специалистам предприятия информацию, необходимую для решения управленческих задач, оперативного регулирования производства в постоянно меняющихся условиях
О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова	учёт, включающий в себя методы калькулирования себестоимости и распределение затрат; планирование в долгосрочной перспективе, бюджетирование; контроль и оценку за исполнением бюджетов; отслеживание отклонений; разработку информации для конкретных ситуационных управленческих решений
М.Х. Жербак	детальный, конкретизирующий учёт, в большей степени нацеленный на решение внутренних задач организации
М.Ю. Медведев	производственный учёт, но в соответствии с современной терминологией, то есть не существует оснований для выделения его в самостоятельный вид учёта

1	2
А.Д. Шерemet, Е.Н. Дадеркин	учёт, строящийся на постоянном калькулировании себестоимости для достижения точки безубыточности продаж и ведения учёта с целью решения управленческих задач в интересах руководства и учредителей предприятия
Л.С. Коваль	учёт, напрямую относящийся к производственной деятельности, являющийся дополнением финансового учёта и предназначенный для текущего руководства организацией, тесно связанный с оперативным учётом по целям, обеспечению данными, закрытости для третьих лиц и т.д.
О. Каненкова	инструмент для решения конкретных задач предприятия
И. Говядкин	учёт, который оценивает эффективность различных проектов, производительность персонала, затраты подразделений и служб, помогает поддерживать необходимые объёмы запасов, снижать затраты, планировать производство и продажи, предотвращать дефицит финансовых средств, а также оптимально управлять имеющимися средствами

Как информационную систему управленческий учёт рассматривают М.В. Батурин, В.Д. Маркова, С.А. Кузнецова, Б.И. Валуев, Д. Костюхин, О.В. Рыбакова, В.Ю. Васютина, В.Б. Ивашкевич, Т. Скоун, О.Г. Соловник, Е.И. Грибова, П. Лебедев, И. Говядкин, И. Шер, М. Каштангов, Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко, О.В. Рыбакова, В.Ю. Васютина, А. Ягуров, М.И. Кутер, Е.В. Минина, В.И. Ткач, М.В. Ткач, Н. Адамов, Г. Адамова и др. (Таблица 3.8).

Таблица 3.8 – Системно-информационный подход к управленческому учёту

Автор	Управленческий учёт – это ...
1	2
<b>Системно-информационный подход к управленческому учёту</b>	
В.Д. Маркова, С.А. Кузнецова	«система накопления, сопоставления и организации учётной информации, для решения управленческих задач» <sup>157</sup>

<sup>157</sup> Маркова В.Д. Стратегический менеджмент.-М.-2001.-287с.

1	2
Т. Скоун	«самостоятельная система сбора, обработки и представления информации, характеризующаяся уникальными условиями и выступающая в роли связующего звена при управлении финансово-хозяйственной деятельностью предприятия» <sup>158</sup>
О.В. Рыбакова, В.Ю. Васютина	«1) информационная система подготовки и систематизации учётной информации, предназначенная для руководства подразделениями предприятия для обоснованного выбора наиболее рациональных решений в вопросах управления организацией в текущем периоде и на перспективу; 2) информационная система, включающая калькуляционный учёт затрат, аналитический учёт к производственным счетам, процесс подготовки финансовой и иной информации, используемой внутри организации, анализ положения дел для текущего управления и перспективного прогноза и анализа развития предприятия» <sup>159</sup>
И. Говядкин	«система анализа, оценки и представления информации о финансово-хозяйственной деятельности, необходимой руководству и учредителям экономического субъекта, главная роль которой – оказание руководству помощи в управлении, дав ему полные и оперативные данные для последующих решений» <sup>160</sup>
В.И. Ткач М.В.Ткач	«одна из частей информационной системы предприятия, разрабатывающая данные принятия управленческих решений. руководством при изменении интересов или целей, стоящих перед руководителями структурных подразделений» <sup>161</sup>
И. Шер	«одна из частей информационной системы организации и предпринимательской деятельности, формирующая данные для менеджеров различных уровней управления внутри предприятия, способствующая принятию эффективных управленческих решений» <sup>162</sup>
О.В. Рыбакова	«информационная система, обеспечивающая накопление, расчёт, систематизацию, анализ и представление данных, которые необходимы для управления структурными подразделениями организации и для принятия решений в плановом или проблемном порядке» <sup>163</sup>

<sup>158</sup> Скоун Т. Управленческий учёт. Как его использовать для контроля бизнеса. М.–1997.–179 с.

<sup>159</sup> Рыбакова О.В. Основы бухгалтерского управленческого учёта. Орел, 2005. – 375 с.

<sup>160</sup> Internet resource: <http://www.iglib.ru>

<sup>161</sup> Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учёта и отчётности. М., 1991. 160 с.

<sup>162</sup> Internet resource: <http://www.upruchet.ru>

<sup>163</sup> Рыбакова О.В. Основы бухгалтерского управленческого учёта.-Орел.-2005.-375с.

1	2
Е.В. Минина	«система передачи необходимой финансовой информации менеджерам, которая способствует принятию обоснованных решений, и содержит стандартные и нестандартные отчёты» <sup>164</sup>
О.Г. Соловник	«система обеспечения управления информацией, предназначенной исключительно для внутренних пользователей; целью управленческого учёта является помощь руководителям принять рациональные решения» <sup>165</sup>
А. Ягуров	«информационная система по накоплению, анализу, хранению и передаче данных об объектах учёта заинтересованным этой информацией пользователям для эффективного решения ими экономических задач» <sup>166</sup>
М.И. Кутер	«информационная система, нацеленная на получение данных, необходимых для решения управленческих задач, способствующая детализации и расширению финансового учёта, включая производственные операции» <sup>167</sup>
Управленческий учёт как самостоятельная единица информационной системы	
Ю.А. Бабаева	«учёт, который в полном объёме предоставляет необходимую информацию руководителям, которые отвечают за достижение определённых производственных результатов, решение вопросов оценки эффективности деятельности» <sup>168</sup>
М.В. Батурич	«учёт, включающий все виды учётной информации, необходимой для внутреннего использования руководством предприятия и обеспечивающий управляющих всех уровней данными, которые требуются для принятия ими решений» <sup>169</sup>
Д.И. Костюхин	«учёт, основной целью которого выступает передача информационной базы руководителям всех уровней организации для осуществления стратегического и оперативного управления деятельностью» <sup>170</sup>
В.Б. Ивашкевич	«сфера знаний и область деятельности, соединенная с созданием и использованием экономической информации для осуществления руководства внутри хозяйствующего субъекта» <sup>171</sup>

<sup>164</sup>Internet resource: <http://www.buhi.ru/text>

<sup>165</sup>Internet resource: <http://www.buhi.ru/text>

<sup>166</sup>Яругова А. Управленческий учёт. Опыт экономически развитых стран.-М.-1991.-235с.

<sup>167</sup>Куттер М.И. Теория бухгалтерского учёта. М.-2002.-640с.

<sup>168</sup>Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учёт /Ю.А.Бабаев,И.П.Комиссарова.-2-е изд.,перераб и доп.- М.:ЮНИТИ-ДАНА,2005.-527с.

<sup>169</sup>Internetresource: <http://literature.agrodelo.com/ru>

<sup>170</sup>Костюхин Д.И. Современный мировой рынок. Тенденции и проблемы развития. М.-1997.-240 с.

<sup>171</sup>Бухгалтерский учёт. Под ред. П.С.Безруких. М.- 1999.

1	2
Е.И. Грибова	«предоставление управленческому персоналу хозяйствующего субъекта необходимой и достоверной информацией» <sup>172</sup>
Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко	идентификация, хранение, расчёт, накопление, систематизация, оценка, распределение, интерпретация и передача информационных данных, необходимых для управления различными объектами <sup>173</sup>
П. Лебедев	учёт, предполагающий сбор данных, интерпретируемый как центральная и первоочередная (или даже единственная) задача управленческого учёта <sup>174</sup>
М. Каштангов	учёт, с помощью которого получают информацию, имеющую значение для расстановки приоритетов в управлении предприятием и планировании его будущей деятельности, а также разрешающий анализировать возможности компании для выполнения инвестиционных проектов и обеспечивающий руководство механизмами контроля выполнения решений <sup>175</sup>
В.Э. Керимов, П.В. Селиванов, Е.В. Минина	«учёт, для внутренних пользователей, в том числе для руководства организации, при этом для различных уровней управления объём и содержание информации будут различаться» <sup>176</sup>
Н. Адамов, Г. Адамова	«учёт, для внутренних пользователей, в том числе для руководства организации, при этом для различных уровней управления объём и содержание информации будут различаться» <sup>177</sup>

В качестве внутренней системы управленческий учёт рассматривается в работах Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, И. Шера, В.Ф. Паляя, И.Е. Глушкова, И.А. Ключкова, А.Г. Терехова, Ю.Н. Юденкова, Е.В. Мининой, Т.П. Карповой, И.Н. Гаррисона, Д.В. Войко и др. (Таблица 3.9).

<sup>172</sup>Internet resource: <http://www.trade.su/info/itemid/>

<sup>173</sup>Муравицкая Н.К. Бухгалтерский учёт: Финансовый учёт. Управленческий учёт. Финансовая отчётность. - М., 2005. - 528 с.

<sup>174</sup>Internet resource: <http://www.iglib.ru>

<sup>175</sup>Internet resource: <http://www.iglib.ru>

<sup>176</sup>Керимов В.Э. Управленческий учёт-М.-2001.-268 с.

<sup>177</sup>Internet resource: <http://www.iglib.ru>

Таблица 3.9 – Управленческий учёт как система внутреннего управления организацией

Автор	Управленческий учёт – это ...
1	2
Управленческий учёт как система	
В.Ф. Палий	«система внутреннего текущего управления, к которой относится решение вопросов оперативного управления хозяйственно-финансовой деятельностью экономического субъекта по вертикали уровней управления: высших до низших» <sup>178</sup>
Е.В. Минина	«внутренняя система подготовки и предоставления менеджерам экономической информации, которая помогает управлять затратами и увеличивать эффективность и производительность осуществляемых операций» <sup>179</sup>
И.Е. Глушков	«система, обеспечивающая руководство экономического субъекта разного уровня необходимой информацией относительно производственных параметров и её оценки» <sup>180</sup>
В.Э. Керимов, П.В. Селиванов, Е.В. Минина	«комплексная система внутрихозяйственного учёта, которая представляет данные о затратах и результатах деятельности всей организации и её структурных подразделений, необходимые для принятия решений» <sup>181</sup>
И.Н. Гаррисон	«внутренняя система, в рамках которой управленческий персонал организации обеспечивается всей необходимой информацией, которая впоследствии может быть полезной для целей планирования и контроля над деятельностью экономического субъекта» <sup>182</sup>
Управленческий учёт как самостоятельная единица	
Т.П. Карпова	«учёт, составляющий внутрихозяйственные связи организации, а именно связи между сотрудниками и бизнес-процессами» <sup>183</sup>
Д.В. Войко	«внутренний учёт, регламентирующийся внутренними распоряжениями руководящего звена который является коммерческой тайной и не разглашается представителям государственных и иных органов, исключая случаи, специально оговорённые законодательством» <sup>184</sup>

<sup>178</sup>Палий В.Ф. Финансовый учёт. М., 2001.

<sup>179</sup>Internetresource: <http://www.buhi.ru/text/>

<sup>180</sup>Глушков И.Е. Бухгалтерский учёт (налоговый, финансовый и управленческий виды учёта на современном предприятии.-М.-2002.-.297 с.

<sup>181</sup>Керимов В.Э.Управленческий учёт. -М.,-2001.- 268 с.

<sup>182</sup>Гаррисон Д.Ч. Стандарт–кост. Система нормативного учёта себестоимости. Л., 1933

<sup>183</sup>Карпова Т.П. Управленческий учёт. М., 1998.

<sup>184</sup>Internet resource: <http://www.mevriz.ru>

1	2
Ч.Т. Хорнгрен, Дж.Фостер	«учёт, не установленный государством, методы его ведения определяются руководителем компании; на первый план в нем выходят управленческие задачи её деятельности, предъявляющие требования не только к знанию традиционного ведения бухгалтерского учёта, но и к особенностям формирования себестоимости и учёта различных видов издержек, а также планирования, анализа и оценки деятельности, статистики, и математического моделирования» <sup>185</sup>
И. Шер	«учёт, позволяющий совокупно рассмотреть внутри предприятия задачи оперативного планирования, контроля и учёта различных видов деятельности» <sup>186</sup>
И.А. Клочков, А.Г. Терехов, Ю.Н. Юденков	«управление результатами деятельности объектов предприятия и бизнес-процессов в краткосрочном и долгосрочном периодах, необходимых в настоящее время для предоставления руководству точной и своевременной информации о положении дел» <sup>187</sup>

Многие ученые стремятся расширить определение управленческого учёта и трактуют его как систему учёта, анализа, планирования и контроля затрат в отношении объектов управления с целью рационального управления деятельностью предприятия для обеспечения оптимальных финансовых результатов<sup>188</sup>.

Руководство экономического субъекта всех звеньев и уровней управления для реализации своих ключевых управленческих функций, и недопущения нерациональности расходования имеющихся у субъекта ресурсов, непрерывно нуждается в информационной поддержке, обеспечиваемой процессами накопления, обработки и интерпретации, протекающими в системе комплексного управленческого учёта<sup>189</sup>.

Ученые Канадского технологического института Южной Альберты трактуют «управленческий учёт как учёт, обеспечивающий измерение и

<sup>185</sup>Хорнгрен Ч.Т.,Фостер Дж.Бухгалтерский учёт: управленческий аспект.-М.,1995.-416 с.

<sup>186</sup>Internetresource:<http://www.upruchet.ru>

<sup>187</sup>Клочков И.А. Управленческий учёт в коммерческом банке. М. -2002.-192 с.

<sup>188</sup>Internet resource:<http://www.fin-izdat.ru/journal/analiz/detail>

<sup>189</sup>Internet resource: <http://literature.agrodelo.com/ru>



предоставление финансовой и других видов информации, необходимой для достижения целей организации, а именно приобретения и использования ресурсов». Управленческий учёт представляет собой учёт, который предоставляет итоговые данные для передачи сведений по текущим результатам деятельности менеджеров высшего звена всех уровней, определяя возможности и проблемы предприятия. Иными словами, ключевая роль управленческого учёта сводится к формированию системы предварительной подготовки информации, её сбора и сопоставления учётных данных, ориентированная на необходимость решения определённого заранее круга управленческих задач.

При определении сущности управленческого учёта экономисты в большинстве работ придерживаются позиции её раскрытия с точки зрения его интерпретации как стабильной, статичной системы, не учитывая возможность ряда факторов, возникновение которых сложно предсказать, оказывать на них влияние. При этом характер влияния экономических условий, сформировавшийся последние годы требует от руководства отойти от привычных информационных моделей и не ограничиваться сбором и обработкой информации исключительно статического характера.

Отметим, что способность достичь состояния резистентности экономического субъекта к внезапному воздействию дестабилизирующих факторов зависит, прежде всего, от степени адаптации информационных потоков, формируемых в управленческом учёте, к изменчивости и изменчивости экономических условий деятельности. В связи с этим у руководства экономических субъектов объективно возникает интерес к разработке инновационных подходов для удовлетворения своих информационных потребностей, связанных с каждой конкретной функцией управления.

В подтверждение этого обратимся к мнению Р. А. Алборова, авторитетного экономиста в области исследований методики управления и

учёта: «...совершенствование бухгалтерского учёта лишь на основе увеличения количества счетов или создания возможностей получения избыточной информации без всякой ориентации на необходимость, целесообразность и полезность информации в управлении, с учётом её содержания, форм, методов и оперативности представления вызывает, в конце концов, путаницу в учёте и, следовательно, принятие ошибочных управленческих решений при использовании неверной (недоброкачественной) информации. Кроме того получение избыточной информации нередко приводит к неоправданному увеличению объёмов учётных работ, их дублированию и пассивной работе персонала бухгалтерской службы, а также к необоснованным затратам на получение такой информации»<sup>190</sup>. Система управленческого учёта, представленная в указанном контексте, должна рассматриваться как динамичная система, способная обеспечить интеграцию собственно процесса бухгалтерского учёта, контроля, анализа и управления с точки зрения стратегии развития экономического субъекта с учётом информационных потребностей системы контроллинга и управления. В основном это связано с тем что именно система управленческого учёта информационно поддерживает обеспечивает ключевые управленческие функции обеспечивая их релевантными информационными потоками для последующего применения руководством организации в целях поддержания параметров эффективного функционирования на основе планирования оценки и контроля ключевых показателей и эффективного потребления ресурсов.

В подтверждение данного подхода отметим, что современные исследователи в области экономики и управления придерживаются аналогичной точки зрения. Так, О.Б.Вахрушева с этих позиций учёт для целей управления трактует следующим образом: «интегральная система,

---

<sup>190</sup> Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учёт: (теория и практика)/ Р.А.Алборов.-М.: Дело и Сервис (ДИС),-2005. – 218 с.

гармонизирующая учётный процесс, управленческий анализ, контроль, бюджетирование и мониторинг, и позволяющая сформировать информационно-аналитическое обеспечение системы управления, необходимое для обоснования принятия управленческих решений разного уровня, временных горизонтов и направленности»<sup>191</sup>.

Обобщив и синтезировав изученные авторские позиции относительно содержательной характеристики управленческого учёта, мы пришли к выводу, что одна группа авторов представляют управленческий учёт внебалансовой системой (И. А. Аврова<sup>192</sup>, Н. П. Кондраков, М. А. Иванова<sup>193</sup>, Е. А. Мизиковский<sup>194</sup>) Другие предлагают ввести план счетов управленческого учёта и решать его задачи в рамках интеграции с финансовым учётом (М.А. Бахрушина<sup>195</sup>, Т.П. Карпова<sup>196</sup>, О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова<sup>197</sup>). Некоторые же считают управленческий учёт частью производственного учёта (Ф. П. Васин<sup>198</sup>).

В результате изучения трактовок отечественных и зарубежных авторов относительно толкования категории «управленческий учёт» был сделан вывод, о том, что управленческий учёт (учёт для целей управления) – это важнейшая функция внутрихозяйственного учёта, которая предоставляет как документированную, так и не документированную информацию о производственном, экономическом и организационном функционировании экономического субъекта, которая предназначена для внутреннего

---

<sup>191</sup> Вахрушева О.Б. Развитие методологии и практики управленческого учёта в коммерческой организации: дисс....доктора экономических наук: 08.00.12 / Вахрушева Ольга Борисовна. – Хабаровск, 2012. – 380с.

<sup>192</sup> Аврова, И. А. Управленческий учёт / И. А. Аврова. — М. : Берадор-Пресс, 2003. — 176 с.

<sup>193</sup> Кондраков, Н. П., Иванова, М. А. Бухгалтерский управленческий учёт : учеб. пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. — М. : ИНФРА-М, 2003. — 368 с.

<sup>194</sup> Мизиковский, Е. А. Нормативная база в управленческом учёте / Е. А. Мизиковский // Бухгалтерский учёт. 1996. № 5. С. 17 - 25.

<sup>195</sup> Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. — М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. — 528 с.

<sup>196</sup> Карпова, Т. П. Управленческий учёт : учебник для вузов. — 2-е изд., перераб. и доп. / Т. П. Карпова. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. — 351 с.

<sup>197</sup> Николаева, О. Е., Шишкова, Т. В. Классический управленческий учёт — 2-е изд., испр. и доп. / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. — М.: Издательство ЛКИ, 2010. — 400 с.

<sup>198</sup> Управленческий учёт : Учеб. пособие / Ф. П. Васин; Финансовая акад. при Правительстве Рос. Федерации. Каф. бухгалт. учёта. - М. : Финансовая акад. при Правительстве Рос. Федерации, 2001. - 244 с.

использования и управления на всех уровнях.

Как следует из предложенного выше определения, содержание управленческого учёта связано с решением задач производственного, организационного и экономического управления промышленной организацией. Далее приведём их перечень, основываясь на выводах, представленных в работе.<sup>199</sup>

Так, основные задачи производственного управления заключаются в развитии технологий производства и осуществлении его технологической подготовки; повышении конкурентоспособности продукции; обеспечении эффективного использования оборудования и производственных площадей; повышении производительности труда основного и вспомогательного персонала; снижении производственных затрат; планировании основных операций и хода производства всей номенклатуры промежуточной и конечной продукции; оперативно-диспетчерском регулировании материальных потоков и технологических операций по всем этапам производства.

Организационное управление призвано выбрать форму организации управления производством и формирование организационной структуры управления, определить отношения и связи между структурными элементами организации, распределить специальные функции управления по элементам структуры, координировать и согласовывать действия подразделений, регламентировать должностные обязанности персонала, заниматься подбором, расстановкой и обучением кадров, контролировать и анализировать функционирование подсистем управления организацией и её подразделений, формировать межорганизационные отношения в системе «поставки – производство – реализация», планировать организационно-технические мероприятия и обосновывать источники их финансирования,

---

<sup>199</sup> Жданов, С. А. Механизм экономического управления предприятием: учеб. пособие для вузов / С. А. Жданов. — М. : ЮНИТИ – ДАНА, 2002. — 319 с.

разрабатывать мероприятия по экономическому стимулированию персонала, повышению качества продукции, производительности труда, снижению себестоимости.

Основными задачами экономического управления являются: обеспечение безубыточности, прибыльности, самоокупаемости и самофинансирования производства и реализации каждой номенклатуры продукции, сбалансирование выпуска продукции различной номенклатуры, выбор рационального варианта технологии и оснащения производства, определение уровня его кооперации и специализации, обоснование производственных и финансовых планов, инвестиционных программ, анализ хозяйственной деятельности, трудоёмкости производственных операций и производительности труда, организация учёта и контроля хозяйственной деятельности, разработка предложений по нормированию материальных, финансовых и трудовых затрат на изготовление продукции.

Подчеркнём, задачи производственного, организационного и экономического управления связаны с функционированием первого, второго, четвёртого, пятого и шестого блока системы оперативного контроллинга, модель которого уже была рассмотрена нами ранее.

Что же касается взаимосвязи функций внутрихозяйственного учёта, отнесённого к ведению третьего блока «Наблюдение за элементами хозяйственного механизма промышленной организации», то они показаны на рисунке 3.6.

Таким образом, в современных условиях учёт как важнейшая функция управления является многоаспектной категорией, что обусловлено, как её экономическим содержанием, с одной стороны, так и, универсальностью и многогранностью характера информационных потоков, необходимых для реализации управлением функций по принятию решений, с другой стороны, универсальностью бухгалтерской и прочей информации.

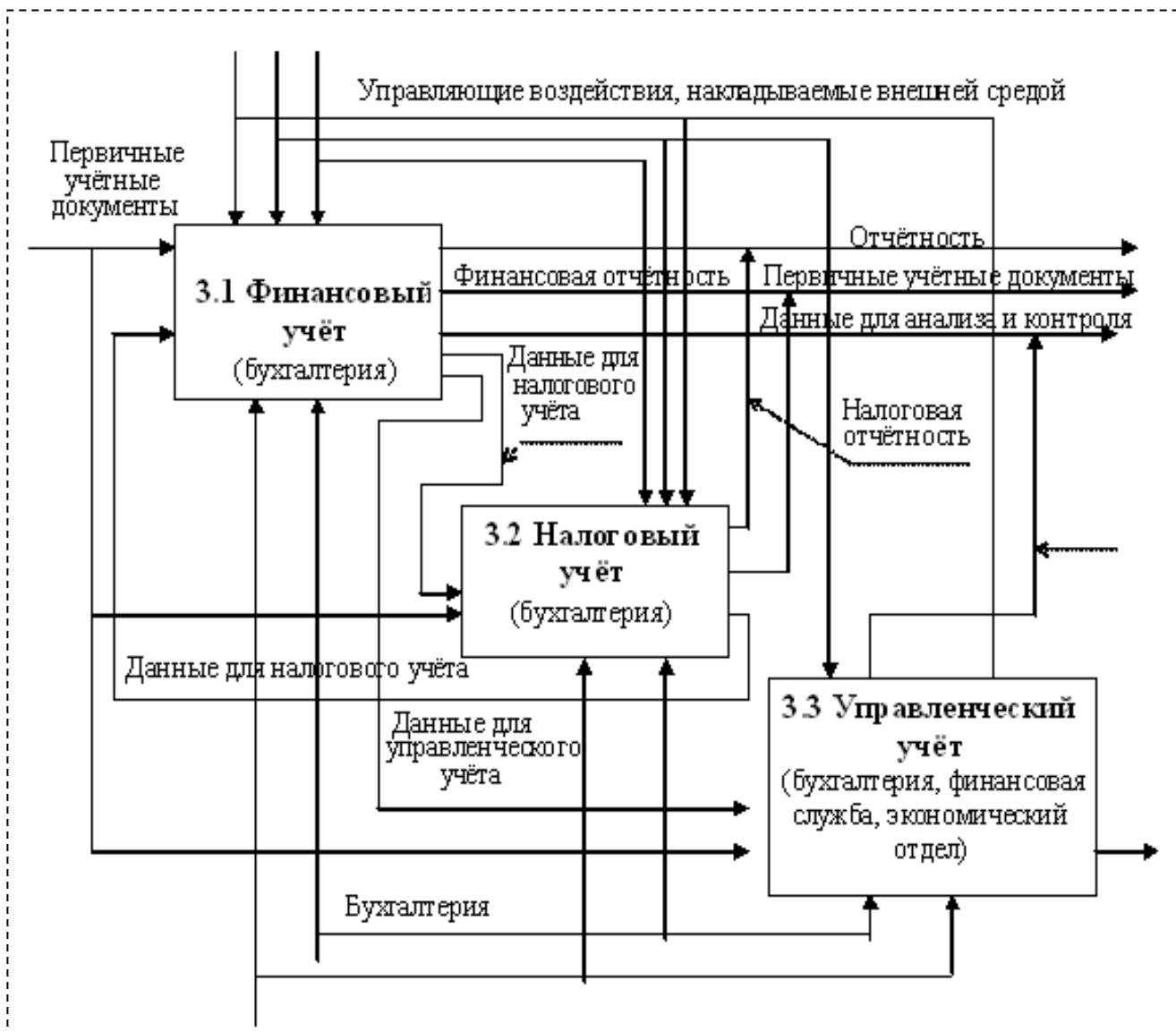


Рисунок 3.6 - Функции внутрихозяйственного учёта экономического субъекта

Представленный анализ категориального аппарата позволил сформировать основные концептуальные положения внутренней управленческой учётно-контрольной системы: цель, задачи, методы, объект, предмет, функции, принципы, основу. К особенностям данной системы, на наш взгляд, можно отнести:

- ориентацию системы управленческого учёта, анализа и внутреннего контроля на внутренних пользователей;
- отсутствие государственной регламентации системы;

– детальный подход к изучению всех сторон деятельности хозяйствующего субъекта;

– предельную закрытость результатов функционирования системы для сохранения коммерческой тайны.

Информация и результаты внутреннего учёта для целей управления являются коммерческой тайной и не разглашаются по произвольным запросам различных заинтересованных в ней лиц или государственных структур за исключением тех случаев, когда законодательство прямо фиксирует такую обязанность. В связи с этим с предметной точки зрения в системе управленческого учёта, а также анализа и внутреннего контроля может быть задействована любая совокупность объектов всего цикла управления производством. Содержание предмета раскрывается посредством его объектов, которые можно объединить в две группы.

При этом не следует забывать, что в нынешних экономических условиях ведения бизнеса ключевое значение в управлении должен играть акцент на достижении стратегических целей. Поскольку именно такой подход, акцентирующий внимание на стратегических задачах, ориентированный на достижение миссии экономического субъекта, поддерживает стремление к достижению баланса значений ключевых параметров успешного функционирования и поддерживаемый системой сбалансированных показателей финансового и нефинансового характера. (Рисунок 3.7).

Эффективность и действенность контроллинга во многом зависит от качественных характеристик сформированного учётно-аналитического пространства, содействующего решению установленных задач и достижению заданных целей.

Учётно-организационная поддержка управления, обеспечиваемая системой управленческого учёта, интегрированной с анализом и контролем, базируется, в первую очередь на, финансово-экономической структуре, а

также методологии функционирования учётно-информационного кластера.

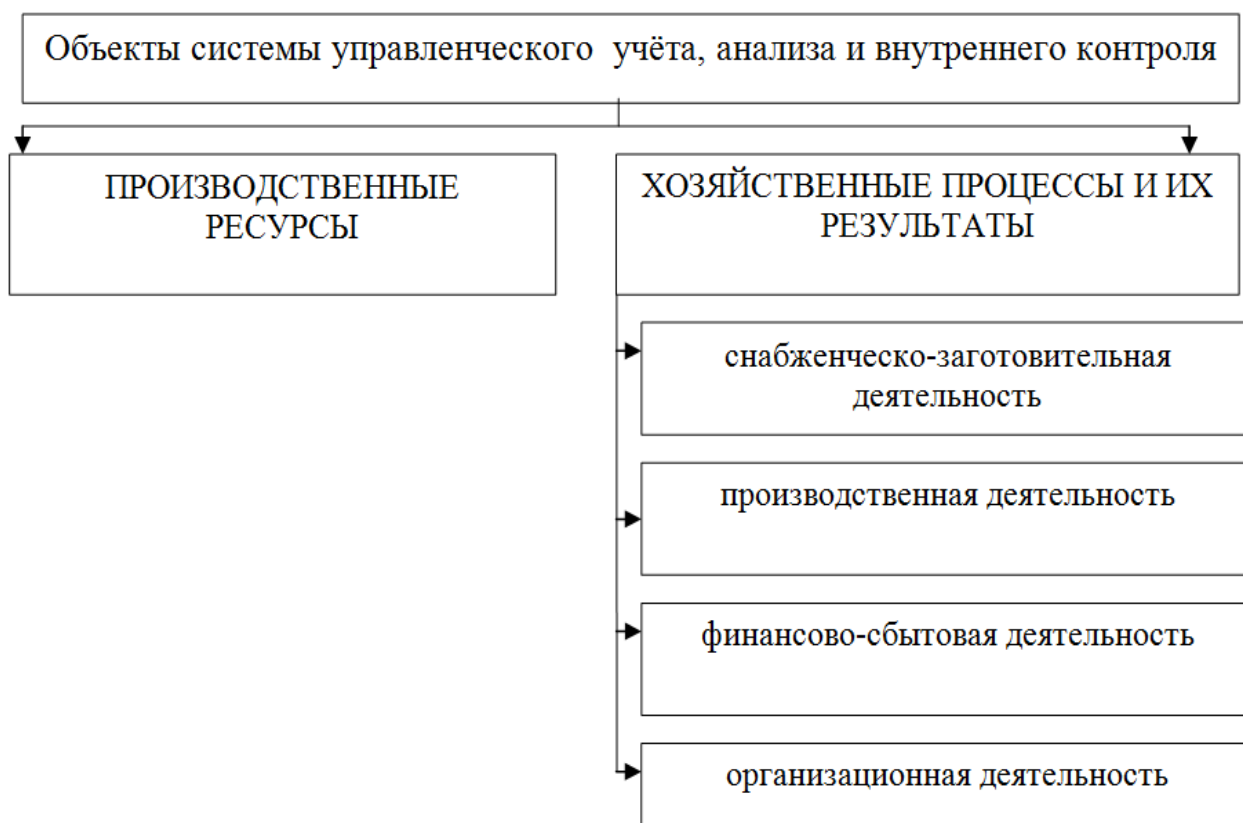


Рисунок 3.7 – Объекты системы управленческого учёта, анализа и внутреннего контроля

В свою очередь методология функционирования учётно-информационного кластера, включающего в себя кроме всего прочего системы управленческого учёта, анализа и внутреннего контроля, как относительно любой другой науки, включает в себя совокупность концептуальных выводов, научных принципов и практических методик осуществления учёта, анализа, контроля и бюджетирования.

Концептуальная модель управленческой учётно-информационной системы представлена на рисунке 3.8.

При этом указанной модели соответствует комплекс принципов, обеспечивающих её реализацию:

- целостность: целостная системы с едиными условиями, правилами и



методами;

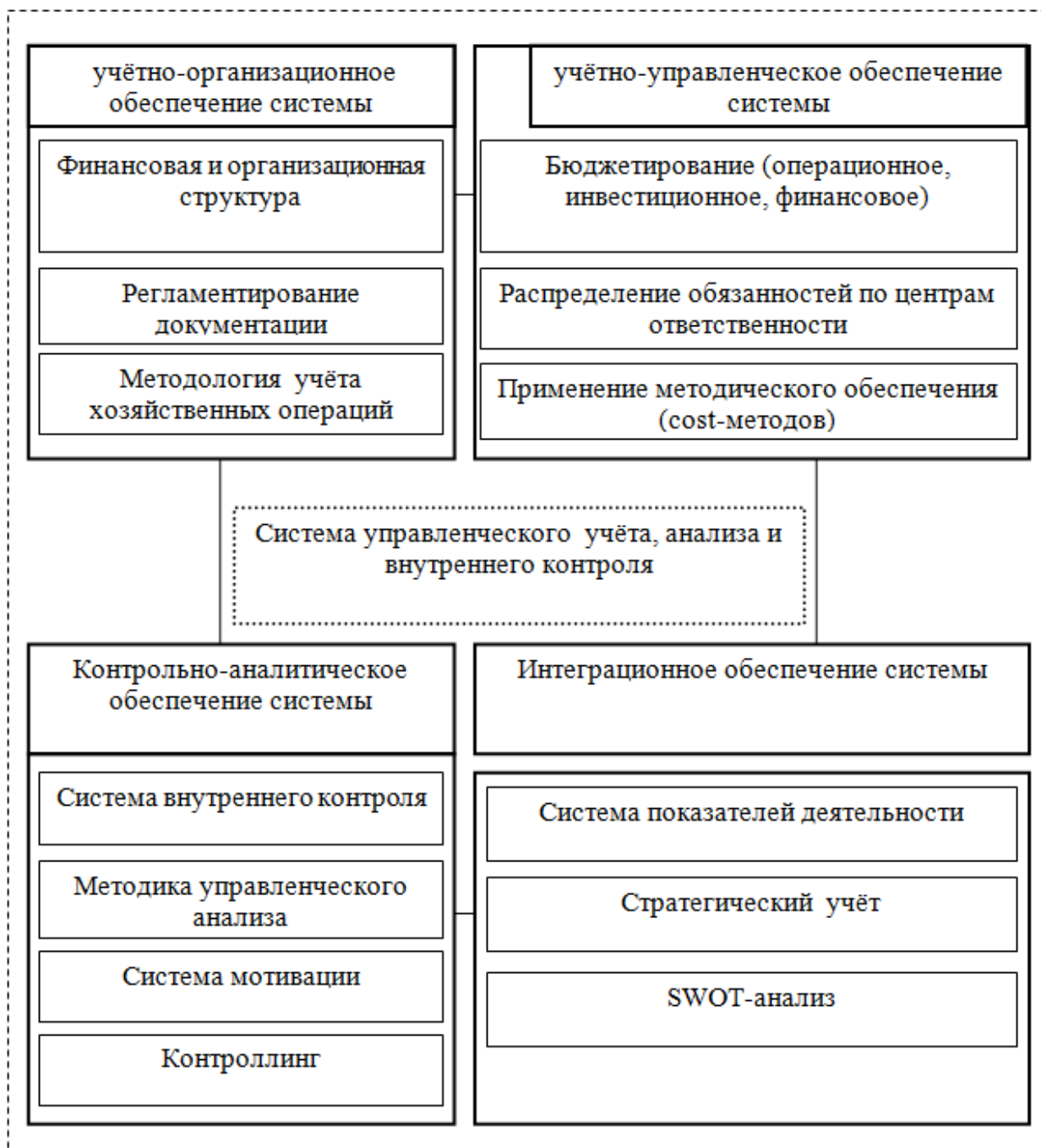


Рисунок 3.8 – Концептуальная модель управленческого учёта, анализа и внутреннего контроля

– постоянство: предполагается бесконечно долгое функционирование системы;

– интегративность и оптимальность: комплексная система, предполагающая охват максимально возможного числа информационных

потоков, оценка оптимального числа критериев;

– преемственность: взаимосвязь информационных потоков и взаимобусловленность решений, избежание дублирования;

– действенность: все процедуры по обработке данных и оценке траекторий принятия решений должны быть эффективны и действенны.

Соблюдение указанных принципов даёт возможность обеспечить информационную достаточность системы.

Компоненты комплексной системы (управленческий учёт, анализ, внутренний контроль, бюджетирование), в свою очередь должны быть взаимосвязаны с оперативным производственным и технико-экономическим планированием.

Основной функционал планирования и контроля параметров функционирования реализуется в инструментарии, предложенном в рамках бюджетирования, которое посредством создания бюджетных форм и реализации бюджетных процессов обеспечивает возможность целеполагания, и последующей его реализации путём определения стратегических ориентиров и тактических мероприятий по их достижению, вследствие чего этот принцип заслуживает особого внимания.

Кроме всего прочего, формируемая подсистемами управленческого учёта, анализа и внутреннего контроля учётно-аналитическая система должна соответствовать принципам полноты и аналитичности информации.

При этом практика показывает, что лишь незначительная часть экономических субъектов обладает качественно функционирующей и эффективной системой контроллинга, которая в достаточной степени обеспечена требуемыми данными и эффективно используется руководителями всех звеньев и уровней управления в ходе когнитивных процессов принятия разноплановых управленческих решений, в том числе, направленных на поддержание устойчивости и достижение резистентности.,

Контроллинговая составляющая учётно-аналитического обеспечения

представляет интерес с точки зрения развития и обеспечения управления. В связи с этим очевидна необходимость формирования и построения учётно-аналитической основы контроллинга резистентности в отношении экономических субъектов. В этом аспекте дальнейшее развитие теории и методологии процессов формирования системы учётно-информационной и аналитической поддержки <sup>200</sup> контроллинга резистентности является уместным и необходимым.

Фундаментальными элементами учётно-аналитического обеспечения являются:

- техника и технология формирования учётной и отчётной информации;
- организация контроля формирования учётной информации;
- выбор средств и механизмов сбора и обработки учётной информации;
- интеграция аналитических процедур, аудита, налогового управления и ценообразования.
- рационализация работы учётно-аналитической службы для выполнения задач внутрихозяйственного учёта и контроллинга при минимальных затратах на его ведение.

Динамичность среды функционирования экономических субъектов предъявляет особые требования к скорости обработки информации и масштабу данных. Поток информации, поступающей в учётно-аналитическую систему и требующий незамедлительной обработки для принятия адекватного ситуации и полезного для системы управленческого решения постоянно растёт. Этот фактор обуславливает зависимость эффективности функционирования организации от рациональности и качества обрабатываемых потоков информации. Постоянный рост скорости и масштаба данных приводит к тому, что ключевыми параметрами

---

<sup>200</sup> Барышев, С.Б. Теоретические основы взаимосвязи учётно-аналитической системы и финансового менеджмента / С.Б. Барышев // Экономические и гуманитарные науки . – 2012 . – №7 . – С. 32-43 .

информационного поля становятся наряду с привычной достоверностью и точностью информации, такие её характеристики, как полезность, релевантность, объективность, существенность и вариативность.

В то же время, обеспечивая процесс управления информационными потоками, не следует игнорировать и процедуры мониторинга. Совокупность процедур контроля, контроллинга и мониторинга даёт возможность определить целевую ориентацию информации ещё на стадии её отбора, а также в процессе её интерпретации и анализа. Для целей принятия эффективных и адекватных управленческих решений руководством экономического субъекта полезной является только та информация, которая прошла полный учётно-аналитический цикл от непосредственно учёта и фиксации свершившегося факта через полноценный анализ и последующий её контроль.

В результате интеграция процедурных компонент учётно-аналитической системы и контроллинга обуславливает трансформацию информационных потоков и формирование качественно иных бизнес-процессов, исследование и оценка которых принципиально важны для поддержания эффективных параметров функционирования организации.

Таким образом, можно утверждать, что процесс интеграции и координация учётно-аналитических и мониторинговых процедур при формировании информационного поля контроллинга экономического субъекта для конструктивных управленческих воздействий позволяет достичь роста эффективности управления всеми бизнес-процессами экономического субъекта в комплексе с ростом его экономической устойчивости, что обеспечивает, тем самым его резистентность к вызовам современной экономической ситуации и стабильное развитие.

### 3.3 Бюджетирование в учётно-аналитическом обеспечении контроллинга резистентности экономического субъекта

С динамической позиции контроллинг представляет собой деятельность объединенных в определённую структуру субъектов (руководителей, исполнителей, стейкхолдеров), нацеленную на гарантированное достижение наиболее эффективным способом поставленных целей путем устранения «узких мест».

Задача контроллинга резистентности – ориентировать процесс управления экономическим субъектом на поддержание ключевых параметров функционирования, обеспечивающих его невосприимчивость к негативным воздействиям посредством достижения всех поставленных его владельцами целей.

Контроллинг являясь целостной системой, в свою очередь, может быть представлен двумя составляющими частями: стратегического и оперативного контроллинга. Указанным разновидностям контроллинга соответствуют различные целевые ориентиры, а также определённый инструментарий, и методики реализации. Так стратегический контроллинг должен обеспечить упругую адаптивность экономического субъекта, его способность противостоять негативным факторам и выживать, нивелируя их влияние, регулярно проводя мониторинг намеченных целей развития и их достижение с целью обеспечения перспективного устойчивого преимущества перед конкурентами. В то время как оперативный контроллинг ориентирован на построение системы управления достижением экономическим субъектом текущих целей, а также на поддержку принятия своевременных управленческих решений по оптимизации соотношения параметров затраты-прибыль.

Одним из структурных элементов оперативного контроллинга является бюджетирование. Бюджет представляет собой план деятельности

экономического субъекта, выраженный в количественных показателях. Следует отметить, что унификация форм бюджетов на уровне государства не предусмотрена. Каждый экономический субъект разрабатывает их самостоятельно, в зависимости от специфики своей деятельности и характера информационных потребностей.

Говоря о сущности понятия «бюджетирование», отметим следующее: бюджетирование – это информационная подсистема внутрифирменного управления, которая позволяет руководству экономического субъекта осуществлять целенаправленный и регулярный контроль расходования различных значимых для организации ресурсов, а также осуществлять поиск резервов их экономии основе интеграции управленческих финансовых и стоимостных показателей деятельности организации с использованием специальных форм – бюджетов

Бюджетирование, путём присущих ему технологий, при помощи согласования функциональных процессов отдельных центров ответственности и их координации с целью достижения целевого результата в стоимостном выражении стимулирует рост финансово-экономической эффективности и устойчивости экономического субъекта в целом.

Далее рассмотрим сущностную характеристику бюджетирования, отметив, что его становление связано с «возникновением камеральной бухгалтерии», которая характеризовалась «схематическим, легко контролируемым определением хода производства и его результатов на основе предварительно составленной сметы и бюджета»<sup>201</sup>.

Сущностное содержание экономической категории «бюджетирование» представлено в виде множества его трактовок, предложенных различными авторами (Таблица 3.10).

Так, свои трактовки бюджетирования в разный период времени

---

<sup>201</sup> Васильев, А. А. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Волгогр. гос. техн. ун-т. – Владикавказ, 2002. – 26 с.

предлагали Л.В.Попова<sup>202</sup>, Н.Анисова, О.Трифорова, М.Тютрина<sup>203</sup>, Т.М.Мезенцева, К.С.Саенко, А.В.Поляков<sup>204</sup>, В.В.Бурцев<sup>205</sup>, И. Аблеханов<sup>206</sup>, А. Войко<sup>207</sup>, М.К.Старовойтов<sup>208</sup>, В.Н.Самочкин, А.А.Калюкин, О.А.Тимофеева<sup>209</sup>, О.Д.Каверина<sup>210</sup>.

Таблица 3.10 – Обзор интерпретаций содержания понятия «бюджетирование»

Автор	Интерпретация содержания понятия «бюджетирование»
1	2
Л.В. Попова	«распределённая система скоординированного деятельностью структурных подразделений предприятия, ключевые элементы которой – координация, адресность и оценка затрат»
Н. Анисова, О. Трифонова, М.Тютрина	«процесс формирования и исполнения бюджета предприятия на основе бюджетов его отдельных подразделений»
Т.М.Мезенцева, К.С. Саенко, А.В. Поляков	«совокупность операций и взаимосвязанных действий, формирующих финансовый план по определённым категориям (бюджет), на основе финансовых и управленческих документов, отражающих выбранные позиции, а также очередность управленческих процессов, необходимых для взаимодействия разнообразных управленческих компонентов в совокупную область»
В.В. Бурцев	«структура, состоящая из недолгосрочного прогнозирования, учёта и контроля результатов деятельности предприятия и его резервов по центрам ответственности и бизнес-сегментам, помогающая оценивать запланированные и фактические данные для управления»

<sup>202</sup> Попова, Л.В. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учеб.пособие для вузов / Л.В. Попова, Н.Г. Варакса, М.В. Васильева. – Орёл: ОрёлГТУ, 2007. – 264 с.

<sup>203</sup> Анисова, Н. Бюджетирование – не роскошь, а средство продвижения вашего бизнеса / Н. Анисова, О. Трифонова, М. Тютрина // Рынок ценных бумаг. – 2001. – №1. – С. 40–43.

<sup>204</sup> Мезенцева Т.М. Финансовая стратегия развития предприятия: бюджетирование и трансфертные цены / Т.М. Мезенцева, К.С. Саенко, А.В. Поляков // Аудиторские ведомости. – 2001. - № 1.

<sup>205</sup> Бурцев, В.В. Внутренний аудит как форма контроля организации / В.В. Бурцев // Проблемы теории и практики управления. – 2007. – № 1. – С. 41–48.

<sup>206</sup> Аблеханов, И. Бюджетирование как инструмент планирования и контроля / И. Аблеханов // Предпринимательство. – 2000. – № 4. – С. 96-100.

<sup>207</sup> Войко, А. Постановка системы бюджетирования на предприятии / А. Войко // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2006. – № 2. – С. 6-7.

<sup>208</sup> Старовойтов, М. К. Современная российская корпорация (организация, опыт, проблемы) / М. К. Старовойтов. — М. : Наука, 2001. — 312 с.

<sup>209</sup> Самочкин, В. Н. Бюджетирование как инструмент управления промышленным предприятием / В.Н. Самочкин, А.А. Калюкин, О.А. Тимофеева // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – №2.

<sup>210</sup> Каверина, О. Д. Управленческий учёт : системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 352 с.

1	2
И. Аблеханов	«организационно-информационная технология, включающая три этапа: сбор плановой информации, сбор фактической информации (о выполнении плана), анализ деятельности предприятия в целом и каждого центра финансового учёта на основе консолидированной информации»
А. Войко	«совокупность взаимосвязанных процессов для планирования, мониторинга и анализа деятельности всего предприятия и его различных отделов для выработки и принятия оптимальных управленческих решений»
М. К. Старовойтов	«инструмент системы управления, представляющий собой интеграцию систем построения и формирования бюджетов, контроля за их исполнением, учёта возникающих в процессе фактического исполнения бюджетов отклонений, а также анализа предпосылок отклонений»
В.Н. Самочкин, А.А. Калюкин, О.А.Тимофеева	«система согласованного управления подразделениями предприятия в условиях динамично изменяющегося, диверсифицированного бизнеса» метод распределения ресурсов, представленных в количественной форме, для достижения целей»
О. Д. Каверина	«составная часть планирования, поэтому оно присутствует в любой эффективной системе управления организацией и служит для конкретизации целей»

Так, по мнению В. Н. Самочкина, «...бюджетирование – это система взаимосогласованного и скоординированного управления структурными функциональными звеньями предприятия «в условиях динамично изменяющегося, диверсифицированного бизнеса»»<sup>211</sup>.

Во многом его поддерживает М. К. Старовойтов, который определил сущность бюджетирования «как интегрированную систему составления бюджетов, текущего контроля за исполнением принятых бюджетов, учёта отклонений фактических показателей от бюджетных и анализа причин существенных отклонений», но при этом считает бюджетирование инструментом системы управления<sup>212</sup>.

<sup>211</sup> Самочкин, В.Н., Калюкин, А.А., Тимофеева, О.А. Бюджетирование как инструмент управления промышленным предприятием / В.Н.Самочкин, А.А.Калюкин, О.А.Тимофеева // Менеджмент в России и за рубежом. -2000. -№ 2.

<sup>212</sup> Старовойтов, М. К. Современная российская корпорация (организация, опыт, проблемы) / М. К. Старовойтов. — М. : Наука, 2001. — 312 с.



Из данных таблицы видно, что мнения авторов относительно сущности бюджетирования имеют различия. В частности, О. Д. Каверина утверждает, что «бюджетирование является составной частью одной из основных функций управления – планирования, поэтому оно присутствует в любой эффективной системе управления организацией и служит для конкретизации целей планирования»<sup>213</sup>.

Среди исследователей содержания бюджетирования подавляющее число авторов считают бюджетирование разновидностью процесса финансового планирования, предполагающего разработку перспективных ориентиров и предполагаемых действий по их достижению, обусловленных «формированием и использованием финансовых ресурсов...»<sup>214</sup>. Между тем согласно методическим рекомендациями по разработке финансовой политики предприятия, утверждённым приказом Министерства экономики России от 1 октября 1997г. №118, финансовое планирование состоит из двух систем:

- системы планирования деятельности структурных подразделений экономического субъекта;

- системы сводного (комплексного) планирования деятельности экономического субъекта»<sup>215</sup>.

Бюджетирование реализуется с максимальной эффективностью при построении финансовой структуры экономического субъекта, в виде отдельных центров финансовой ответственности (далее – ЦФО), выделение которых осуществляется на основе организационной структуры экономического субъекта. В зависимости от того, на какие показатели может оказывать непосредственное влияние данный центр ответственности, в целом, и его руководитель, в частности, типичным является выделение

---

<sup>213</sup>Каверина, О.Д. Управленческий учёт: системы, методы, процедуры/ О. Д. Каверина.-М.: Финансы и статистика,-2003.- 352 с.

<sup>214</sup>Скоун,Т. Управленческий учёт/ под ред. Н. Д. Эриашвили ; пер. с англ.-М.: ЮНИТИ,1997.-179 с.

<sup>215</sup>Методические рекомендации по разработке финансовой политики предприятия:утв.приказом Минэкономики России от 1.10.1997 г. №118 // Экономика и жизнь.-1998.-№ 2.

четырёх базовых видов центров финансовой ответственности, в числе которых центры затрат, выручки, прибыли, инвестиций.

Таким образом, существующие мнения о бюджетировании позволяют, применительно к теме исследования, фундаментально осмыслить данную его категорию как систему процедур информационного планирования деятельности предприятия в ходе всех происходящих бизнес-процессов, являющуюся неотъемлемым структурным элементом общей учётно-аналитической системы и, в частности, управленческого учёта, анализа и внутреннего контроля.

Отметим, рост и усложнение бизнеса требует и трансформации методик управления им. В этом аспекте бюджетирование, выраженное процессом постановки целей, формирования бюджетов, оценки их исполнения и выбора тактики, направленной на их достижение, выступает важным инструментом для принятия решений.

Практический опыт формирования бюджетов в экономических субъектах, обобщённый А.М. Карминским и другими авторами, позволяет выделить следующие базовые принципы бюджетирования:

1. Согласование целей. В этом аспекте требуется, чтобы процесс составления процесс бюджетирования начинался «снизу вверх». Бюджетирование должно опираться на частные функциональные бюджеты, формирование которых осуществляется в рамках взаимодействия центров ответственности и функциональных подразделений. Поскольку функциональные руководители (менеджеры более низкого уровня) обладают более детальным видением текущей ситуации, а значит, именно они могут обоснованно определить необходимость и целесообразность цифровых показателей бюджетов своего уровня. Впоследствии после согласования функциональных бюджетов с высшим руководством, направление реализации бюджетирования изменяется на принцип «сверху вниз».

2. Установление приоритета по отношению к задаче координации

бюджетирования, которая обеспечивает использование ограниченных ресурсов с максимальной выгодой и эффективностью.

3. Скоординированность. Каждое функциональное подразделение экономического субъекта вносит в планы только те показатели, достижение которых напрямую зависит от функционала подразделения.

4. Ответственность. Каждому функциональному подразделению делегированы полномочия по контролю достижения запланированных значений показателей, реализации координирующих мероприятий и ответственности за них.

5. Стабильность. Предполагается, что запланированные в функциональных бюджетах базовые не должны существенно изменяться в течение периода планирования.

6. Последовательность. Бюджетирование в рамках учётно-аналитической системы координируется с положениями учётной политики экономического субъекта, принцип формирования которой – последовательное применение от одного отчётного периода к другому.

7. Идентичность. Стремление к идентичности прогнозной информации данным отражённым на счетах в системе бухгалтерского учёта при составлении функциональных бюджетов. Данный принцип позволяет обеспечить сопоставимость данных бюджетов и записей на счетах учёта и тем самым сократить трудоёмкость и длительность аналитических процедур, не формируя излишние потоки информации.

8. Когерентность. Формирование функциональных бюджетов должно предусматривать взаимную связь и преемственность содержащихся в бюджетах разного уровня, в целях недопущения дублирования разными центрами ответственности данных достижения согласованности.

Бюджетирование элементов стоимости функционально нацелено на следующие процедуры:

- прогноз возможных и ожидаемых измеримых величин деятельности

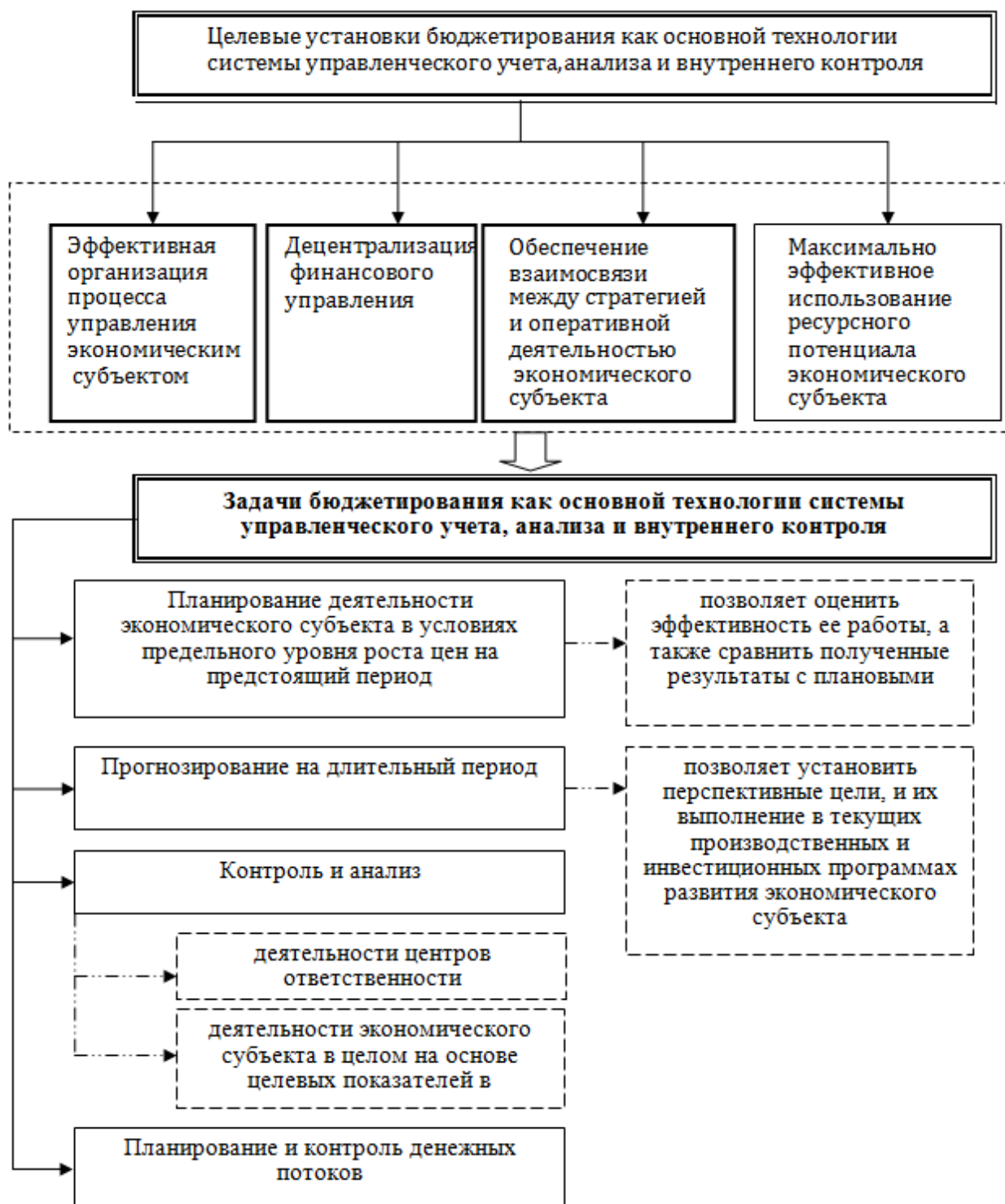


Рисунок 3.9 – Цели и задачи бюджетирования как основной технологии системы управленческого учёта, анализа и внутреннего контроля

экономического субъекта;

- сопряжение и взаимосвязь центров ответственности;
- активизирование руководителей для целедостижения в основании

обязательств и поставленных задач;

- контролирование текущих операций, соблюдение достижения прогнозируемых величин;

- анализ исполнения плана (бюджета, сметы) центрами ответственности и их руководителями;

- обучение менеджеров соответствующих центров ответственности.<sup>216</sup>

Цели и задачи бюджетирования представлены на рисунке 3.9.

Бюджетирование элементов стоимости достигается в процессе реализации функционала планирования, координации действий центров ответственности, а также стимулирования функциональных менеджеров на достижение поставленных перед ЦФО целей, а также текущего контроля достижения запланированных показателей.

С целью достижения максимальной эффективности от процесса внедрения экономическим субъектом системы бюджетирования, важно стремиться обеспечить интеграцию целевого структурирования информационных потоков, распределения ключевых функций между центрами финансовой ответственности с одновременным внедрением стимулирования за достижение целевых параметров.

Так, целеполагание в построении бюджетов должно быть построено по принципу информационного структурирование различных информационных потоков для последующего формирования статей бюджета, набора входящих в них показателей, а также выявления всех факторов, оказывающих на них влияние, для последующего анализа.

Функциональное структурирование по центрам ответственности позволяет определить подразделения, которые генерируют данные для бюджета и могут оказывать на них влияние. Это позволяет повысить оперативность сбора информации и обеспечить контроль выполнения

---

<sup>216</sup> Рыжакина, Т.Г. Бюджетирование как инструмент управления стратегией предприятия / Т.Г. Рыжакина / Российское предпринимательство.–2013.–№ 12(234).–С.40-46.

ПЛАНОВ.

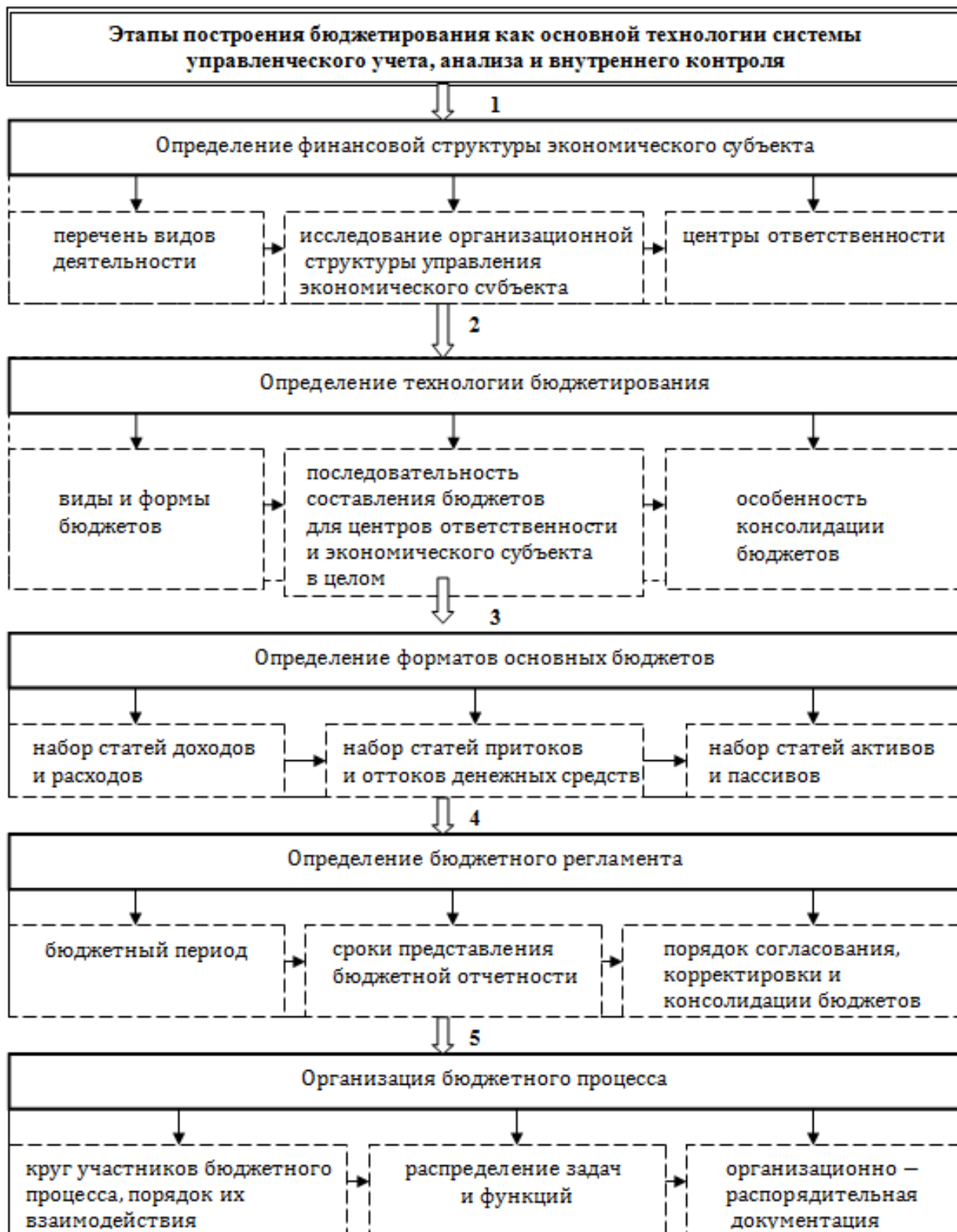


Рисунок 3.10 – Этапы построения бюджетирования как основной технологии системы управленческого учёта, анализа и внутреннего контроля

Кроме того важным фактором в построении бюджетирования является разработка системы стимулирования руководителей и сотрудников центров финансовой ответственности на достижения заданных как в бюджете показателей, в том числе за их влияние на достижение задач, обозначенных в совокупном бюджете.

Процесс формирования системы бюджетирования в экономическом субъекте отличается значительной трудоёмкостью и осуществляется в несколько этапов (Рисунок 3.10).

В процессе реализации бюджетирования происходит формирование комплекса инструментов – бюджетов – в которых осуществляется планирование стоимостных характеристик целевых значений доходов на год. Бюджеты необходимы для тщательного планирования, учёта, контроля и оценки эффективности деятельности экономического субъекта. Процесс составления бюджета стандартизирован с использованием бюджетных форм, инструкций и процедур<sup>217</sup>.

Внедрение бюджетирования в управленческие процессы экономического субъекта также быть реализовано поэтапно (рисунок 3.11).

При этом в ходе внедрения системы бюджетирования в экономическом субъекте непосредственная разработка бюджетов должна осуществляться руководством каждого центра ответственности, после чего важно обеспечить процедуру согласования бюджетов специально создано для этих целей комиссией.

При обнаружении несоответствия бюджетов обоснованным уровням они отправляются для доработки в целях обеспечения их реалистичности<sup>218</sup>.

Процедуры и мероприятия руководства центров финансовой

---

<sup>217</sup> Ветрова, Л.Н. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации / Л.Н.Ветрова // Все для бухгалтера.–2008.–№ 5(221)–С.46-61.

<sup>218</sup> Адамов, Н.А. Бюджетное планирование в организации // Аудиторские ведомости.–2008.–№2 // Справочно-правовая система(СПС)«Гарант»

ответственности организации в процессе формирования функциональных, бюджетов подразделений, специальных бюджетов по направлениям и сводного бюджета должны быть скоординированы для слаженной работы центров ответственности и достижения общих целей.

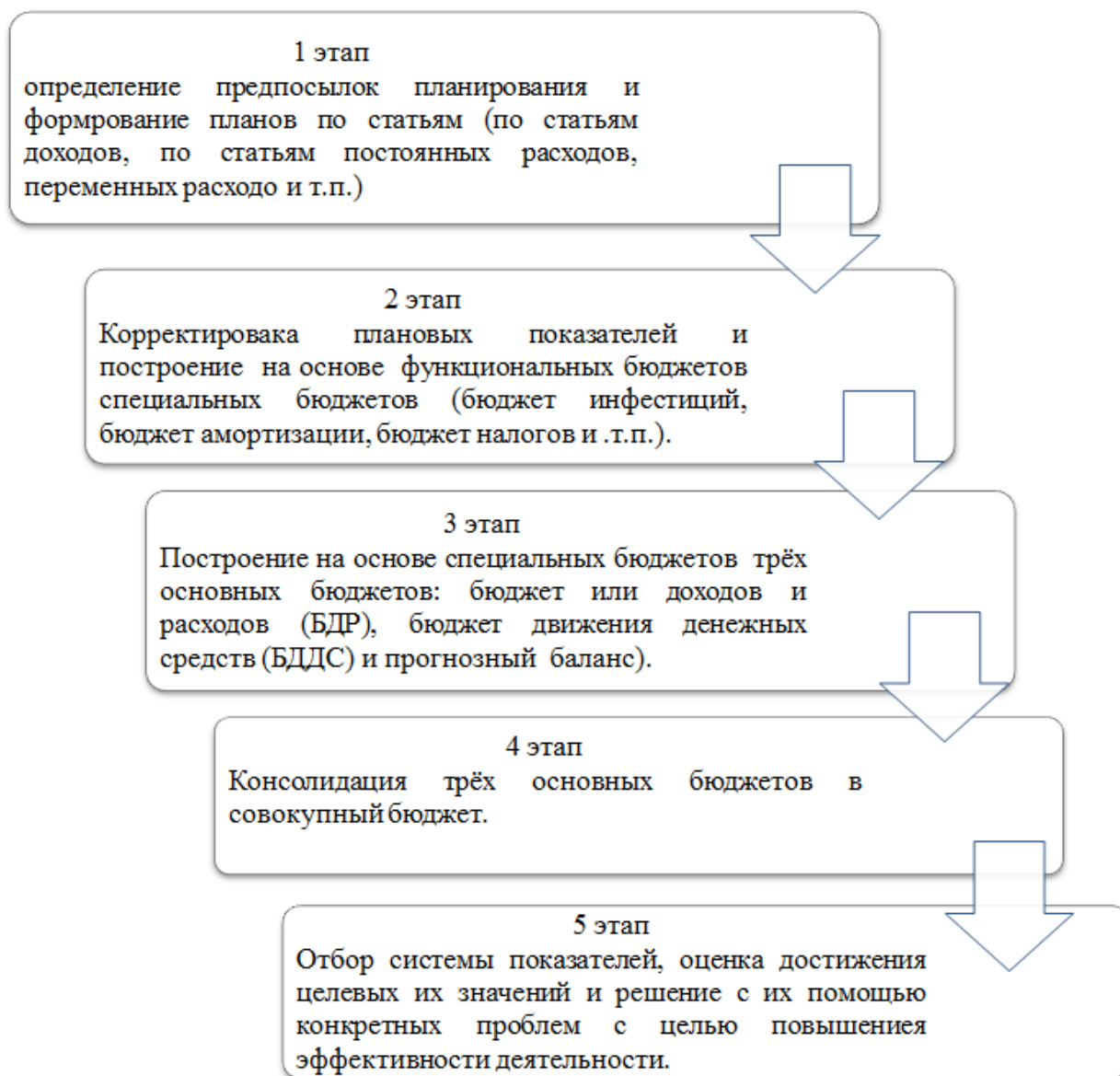


Рисунок 3.11 – Этапы внедрения процесса бюджетирования

При внедрении системы бюджетирования и выборе модели её реализации целесообразно использование матрицы анализа бюджетной



модели, предложенной С. Наумовым<sup>219</sup>, в которой в логической последовательности выстроены целевые установки бюджетирования, определены виды управленческих воздействия, правила формирования бюджетов, методики оценки показателей бюджетов и решения, принимаемые на их основе.

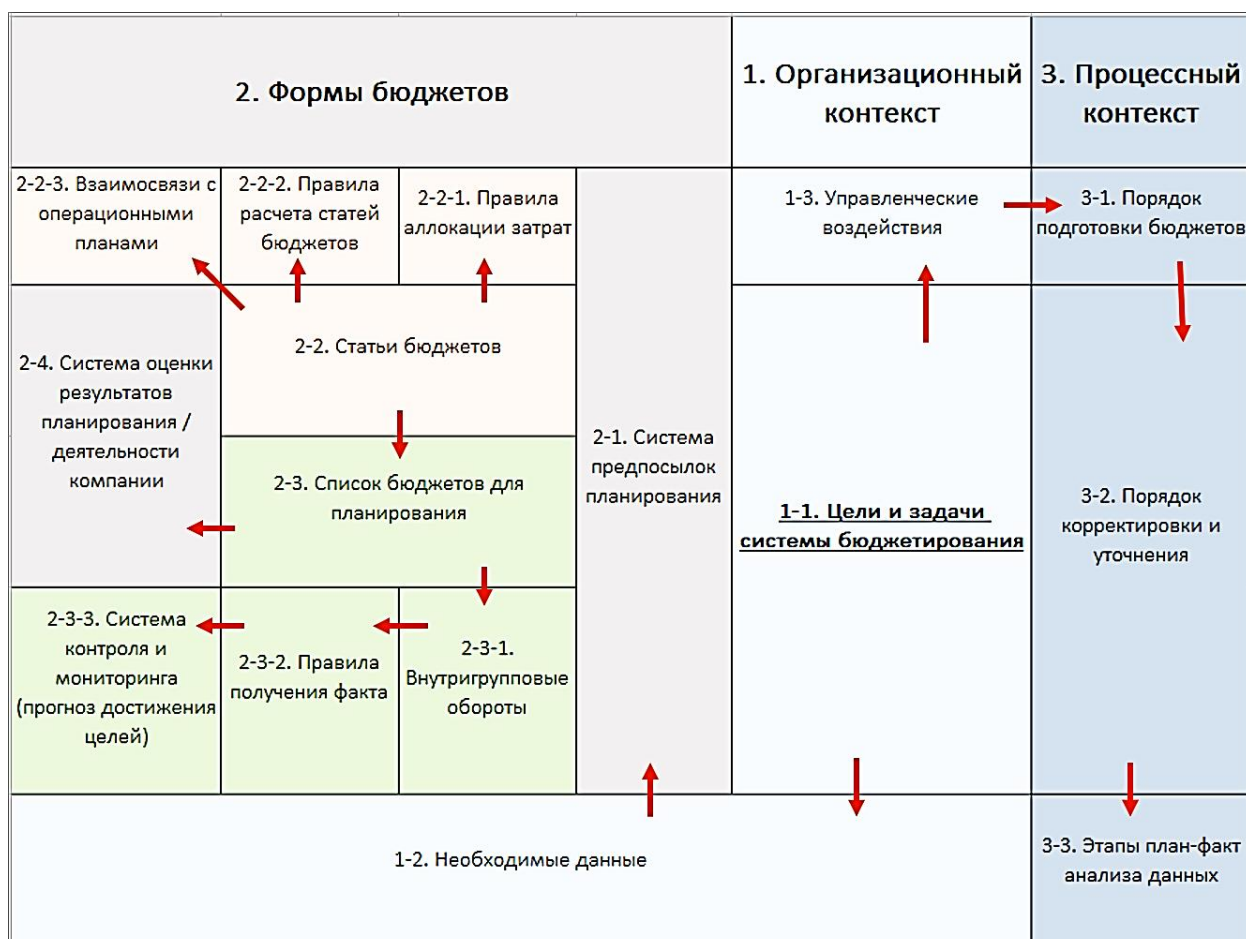


Рисунок 3.12 – Матрица анализа бюджетной модели<sup>220</sup>

Все бюджеты составляются исходя из прогноза объёма продаж прямым методом на основании оценки финансовых потребностей и возможностей и уровня дебиторской и кредиторской задолженности и основных соотношений, путём включения данных из функциональных бюджетов. При этом методе составления бюджета разрабатываются генеральный (главный),

<sup>219</sup> Internetresource: <https://infostart.ru/1c/articles/1225521/>

<sup>220</sup> Там же

общий и частные бюджеты на год с разбивкой по кварталам и месяцам.

В основе построения генерального бюджета закладывается производственная программа, формируемая отдельно по каждому существенному виду деятельности экономического субъекта. Таким образом, генеральный бюджет консолидирует бюджеты отдельных структурных подразделений, для которых, как правило, формируются частные бюджеты по различным направлениям (продажи, производство, доходы и т.д.), и включает в себя показатели из функциональных и операционных бюджетов.

В свою очередь операционный бюджет служит информационной основой принятия управленческих решений. Применение операционного бюджета позволяет оценить эффективность различных направлений деятельности экономического субъекта.

Использование операционного, или текущего, периодического, бюджета обусловлено его значением для целей управления. Роль операционного бюджета заключается в предоставлении информации о планируемых объёмах производства услуг. В итоге этот бюджет ограничивается прогнозированием прибылей и убытков каждого структурного подразделения.

Инвестиционный бюджет основывается на реализации программы прироста собственных средств и включает в себя вопросы обновления и выбытия капитальных активов, что составляет основу инвестиционного цикла. Планирование инвестиционной деятельности осуществляется с целью воспроизводства основных средств строительной организации и воплощения новых инвестиционных проектов для получения положительного перспективного результата деятельности.

Бюджет движения денежных средств (БДДС, финансовый бюджет) экономического субъекта является обобщённой формой результатов операционного и инвестиционного бюджетов и позволяет оценить величину и структуру потока денежных средств с выявлением конечного сальдо. Его

формирование вызвано необходимостью управления финансовыми потоками экономического субъекта. В указанном бюджете находят отражение информационные потоки по поступлениям и платежам, независимо от формы. БДДС консолидирует финансовые потоки центров ответственности, в связи с чем однозначно определяется его сводный характер. Процесс формирования БДДС затрудняется сложностью прогноза реальных денежных поступлений, существенной влиянием на которые могут оказывать незапланированные ситуации, вызывающие отсрочки платежей, трансформация задолженности и т.п.

Бюджет производственных затрат формируется на основе производственной программы, которая составляется в физических и натуральных единицах измерения с учётом запланированного объёма и качества работ, а также категорий и количества потребителей.<sup>221</sup>

Бюджет общепроизводственных (цеховых) затрат представляет собой детализированный план предполагаемых затрат, общепроизводственного характера, относящихся, преимущественно, к организации процесса производства, а не непосредственного его осуществления, которые необходимы для обеспечения выполнения производственной программы. В бюджете выделяются константная часть указанных затрат, а также их переменная часть. Как и иные бюджеты, структурно бюджет общепроизводственных затрат является частью бюджета производства формируемого по ЦФО.

Бюджет капитальных вложений составляется по производственной программе на период срока её реализации в разрезе каждого вида деятельности.

Финальный этап составления системы бюджетов предполагает формирование прогнозных балансов и прогнозных отчётов о финансовых

---

<sup>221</sup> Ветрова, Л.Н. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации / Л.Н.Ветрова // Все для бухгалтера.–2008.–№ 5(221)–С.46-61.

результатах путём агрегирования в единую систему информации всей информации о доходах и расходах из прочих бюджетов (доходы – из бюджета продаж затратах – из бюджетов ЦФО, с группировкой по статьям калькуляции или по экономическим элементам).

По нашему мнению, бюджетирование – это специализированная функция оперативного контроллинга экономического субъекта, которая заключается в разработке бюджетной системы на основе финансово-сметной документации, включающей бюджеты продаж, производства и финансов для различных прогнозируемых ситуаций, и позволяющей её руководству обеспечить контроль над использованием финансовых ресурсов в ходе достижения поставленных целей. Пример бюджетной системы промышленной организации приведён на рисунке 3.13.

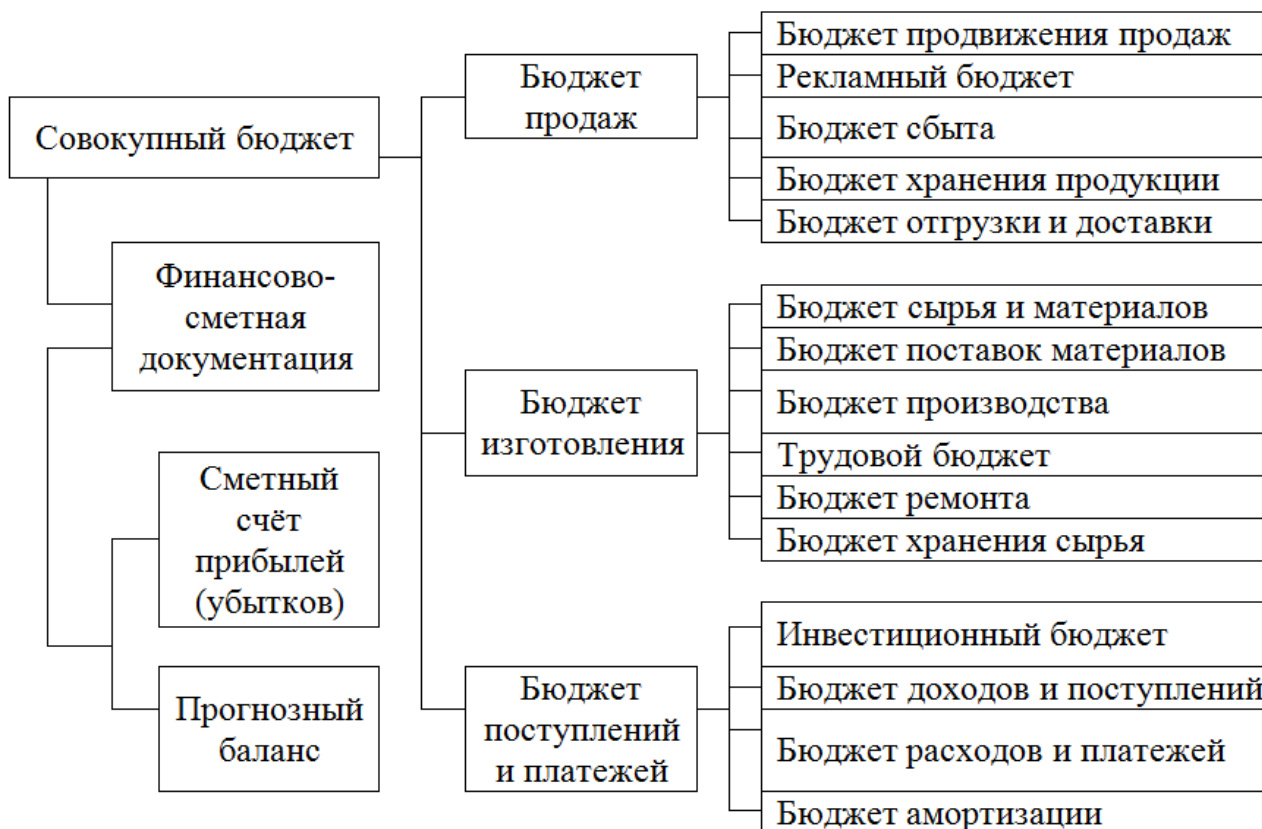


Рисунок 3.13 – Пример бюджетной системы экономического субъекта

Практическое применение экономическими субъектами принципов бюджетирования, как правило, реализовано в сегменте крупного бизнеса, в

то время как средний и малый бизнес не уделяет должного внимания преимуществам бюджетного планирования и, в лучшем случае, сводит процесс бюджетирования к формированию финансового плана, не придавая значения важности логической связи функциональных бюджетов с данными учётной системы, структурной иерархии бюджетов и их стимулирующей функции.

Между тем, для того чтобы реализовать главную цель контроллинга, необходимо иметь возможность измерения параметров успеха (через индикаторы) экономического субъекта, позволяющие оценить уровень достижения определённых целей. Ориентация на поставленные цели должна прослеживаться ещё с самого начала формирования бюджетов важно ориентироваться на конкретные цели. Этот факт определяющий в оценке качества бюджетирования и полноты включения в неё всех ресурсов и затрат с целью получения базы сравнения с фактическими показателями, что в свою очередь, даёт возможность оценки соответствия желаемого и действительного.

Бюджетирование, как и управленческий учёт, являются элементами системы информационного обеспечения контроллинга экономического субъекта. При этом эффективность контроллинга возрастает, если экономический субъект применяет оба этих направления. Сам процесс бюджетирования эффективен лишь в том случае, если контроль деятельности осуществляется на основе отчётов о выполнении бюджета.

Эффективность управления повышается в том числе в результате использования системы контролируемых показателей для проведения оперативного мониторинга деятельности, как структурных подразделений, так и экономического субъекта в целом.

В процессе реализации стратегии важно обеспечить непрерывный рост стратегической ценности контроллинга для экономического субъекта — от простой констатации фактов и цифр в начале его развития до роли бизнес-

партнёра, отвечающего за сценарное планирование и стратегическое прогнозирование, на последующих этапах развития. В этой связи роль бюджетирования существенно возрастает. Повторимся, исключительно важное изменение последних лет – интеграция контроллинга и системы управления экономическим субъектом, включая систему сбалансированных показателей.

Судить о качестве существующей модели контроллинга можно по постоянно сокращающимся расходам, практически по всем операционным центрам затрат и как результат роста рентабельности большинства каналов продаж и бизнес-единиц. Правильно выстроенная система контроллинга способна обеспечить высокую стратегическую ценность исходящих информационных потоков, а также их гибкость – возможность построения различных комплексных сценариев развития бизнеса, изменяя отдельные параметры входящей информации. При этом сформированная модель контроллинга должна постоянно развиваться, определяя новые векторы, в том числе в процессе делегирования принятия решений на более низкие уровни организационной иерархии и дальнейшая децентрализация целей. Также важным моментом с точки зрения развития системы контроллинга является дальнейшая автоматизация процессов.

Высшая ступень развития системы бюджетирования – интеграция классических бюджетов и целеполагания. Задачи бюджетирования в контроллинге экономического субъекта должны определяться на основе и после постановки его целей и определения руководством его миссии. При этом знание направления движения недостаточно, важно видеть цель развития и определить стратегию, чтобы понимать в каком направлении двигаться для достижения цели.

По общему правилу бизнес-субъекты учреждаются для того, чтобы в процессе ведения деятельности извлекать и приумножать прибыль. При этом следует отметить, что осуществление собственниками инвестиций в

открытие и развитие бизнеса, зачастую, может иметь и иные стратегические цели и ориентиры. В связи с этим, сужение параметров оценки исключительно до определения прибыльности бизнеса изначально не является верным, поскольку оно не учитывает стратегические цели собственников бизнеса и устойчивое развитие экономического субъекта.

### ***Выводы по 3 главе.***

В процессе разработки научного подхода к принципиальному построению информационных потоков для целей учётно-аналитического обеспечения для потребностей контроллинга достижения резистентности экономического субъекта разработана авторская типологизация информационных потоков учётно-аналитического кластера, обеспечивающая контроллинг резистентности экономического субъекта, и базирующаяся на семантико-информационном наполнении, обеспечивающем менеджмент организации потоками дескриптивной, диагностической, предикативной, прескриптивной, валютивной и нормативной информации.

Обоснована интеграция и согласование различных процедур (учётных, аналитических, контрольных) в процессе формирования контрольного информационного поля для целей принятия их.

Кроме того выделено бюджетирование как специализированная функция оперативного контроллинга экономического субъекта, включающая в себя бюджеты сбыта, изготовления и финансов для множества прогнозируемых ситуаций, и позволяющая руководству предприятия обеспечить контроль над использованием финансовых ресурсов в ходе достижения поставленных целей и сформулирована основная задача контроллинга резистентности, заключающаяся в ориентации процесса управления экономическим субъектом на поддержание ключевых параметров функционирования, обеспечивающих его невосприимчивость к негативным воздействиям посредством достижения всех стратегических целей развития предприятия.

## ГЛАВА 4 ИНСТРУМЕНТАРИЙ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗИСТЕНТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

### 4.1 Концептуальная архитектура системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта

С целью обеспечения управляемости ключевыми параметрами экономических субъектов возникает потребность в методах и инструментах управления, соответствующих сложности их внешней и внутренней среды. Таким инструментарием управления является контроллинг. Он координирует, интегрирует деятельность всей системы управления экономическим субъектом и направляет её на достижение поставленных целей. В свою очередь для эффективного применения контроллинговой модели в управлении бизнес-процессами важно иметь точное представление относительно сущности самой системы контроллинга.

В ходе наблюдения за происходящими в организации и за её пределами экономическими процессами, и в ходе их анализа с использованием вероятностного подхода к определению причин и факторов их возникновения, системе аналитического обеспечения в рамках контроллинга важно решить ряд взаимосвязанных задач, обусловленных необходимостью понимания природы экономических процессов и поиска путей невосприимчивости к ним.

В первую очередь, важно определиться с методами определения нормативной варибельности результатов исследуемого экономического процесса. В частности, позиций вероятностного подхода к пониманию процессов, происходящих в экономических системах, необходимо обеспечить наблюдение за процессами и анализ их результатов с учётом возможной их варибельности.



В этой связи уместной является адаптация подходов к определению вариабельности системы, принятых в технических науках для решения задач управления экономическим субъектом. Так, применительно к технологии производства, трудностей в определении нормативной вариабельности не возникает, поскольку прогноз может строиться на основании определения эксплуатационных возможностей оборудования, заданных объёмов выпуска продукции и др.

Анализ же экономических процессов не позволяет с легкостью применять данный подход, поскольку ход каждого из процессов сугубо индивидуален, обусловлен текущими условиями и средой функционирования, вследствие чего нормативная изменчивость любого экономического процесса индивидуальна в конкретных условиях

На следующем этапе важно решить вопрос с интерпретацией и представлением данных и результатов о фактической вариабельности экономического процесса субъекта. В частности, еще У.Э. Шухарт, исследовавший природу происходящих процессов, явлений и ставший родоначальником так называемого вероятностного направления в понимании их сущности, доказал, что на любые из них оказывает влияние изменчивость (вариабельность), которая, в свою очередь, обусловлена влиянием двух категорий причин: «случайных (accidental causes) и специфичных (assignable causes)».

Такой подход означает, что на протекание экономического процесса экономического субъекта оказывают своё влияние две категории воздействий: случайные, контролировать которые практически не представляется возможным, и неслучайные, протекающие систематически, и поддающиеся контролю. В частности воздействия, вызванные независимыми от организации пандемийными факторами, природными факторами, внезапным отказом оборудования, являются случайными. Предсказать такие воздействия практически невозможно. Влияние, которое они оказывают на

систему управления, контролировать также сложно.

Далее необходимо сформировать систему индикаторов оценки уровня устойчивости бизнес-процессов, протекающих в организации, к влиянию случайных и специфичных факторов, а также определить время и характер реагирования системы на возмущающее воздействие таким образом, чтобы получить возможность сведения к минимуму негативных его последствий.

Такой подход к построению учётно-аналитических систем должен выступать базисом когнитивного потенциала и основой структурного содержания учётно-аналитического обеспечения контроллинга достижения невосприимчивости и резистентности.

Разработка методического инструментария учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта актуальна, – объективно необходимая задача, что подтверждает актуальность исследования и его результаты.

С точки зрения применения системного подхода учётно-информационное пространство контроллинга выступает как целостная система, интегрирующая заданные элементы и их взаимосвязи. В процессе контроллинга осуществляются неслучайные целенаправленные процедуры, оказывающие влияние на интересующий объект посредством заданных управленческих методик, принципов и функций. Такое влияние является базисом системы управления.

На основе полученных ранее результатов исследования категорий устойчивости и резистентности экономического субъекта с позиции системности и комплексности, и с учётом обоснования её структурного базиса, автором сформирована архитектура системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта (рисунок 4.1). В соответствии с ней учётно-информационное пространство экономического субъекта структурируется путём выделения пяти ключевых кластеров, которым соответствует определённый набор процедур, процессов

и инструментов.



Рисунок 4.1 - Архитектура системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта

Поддержание резистентности занимает ключевое место в учётно-аналитическом информационном пространстве экономического субъекта. Оно обеспечивается релевантным соотношением значений индикаторов хозяйственной, финансово-экономической и контроллинговой и

информационной устойчивости.

В этом аспекте актуальным и необходимым становится применение модели сценарного планирования для достижения и поддержания резистентности.

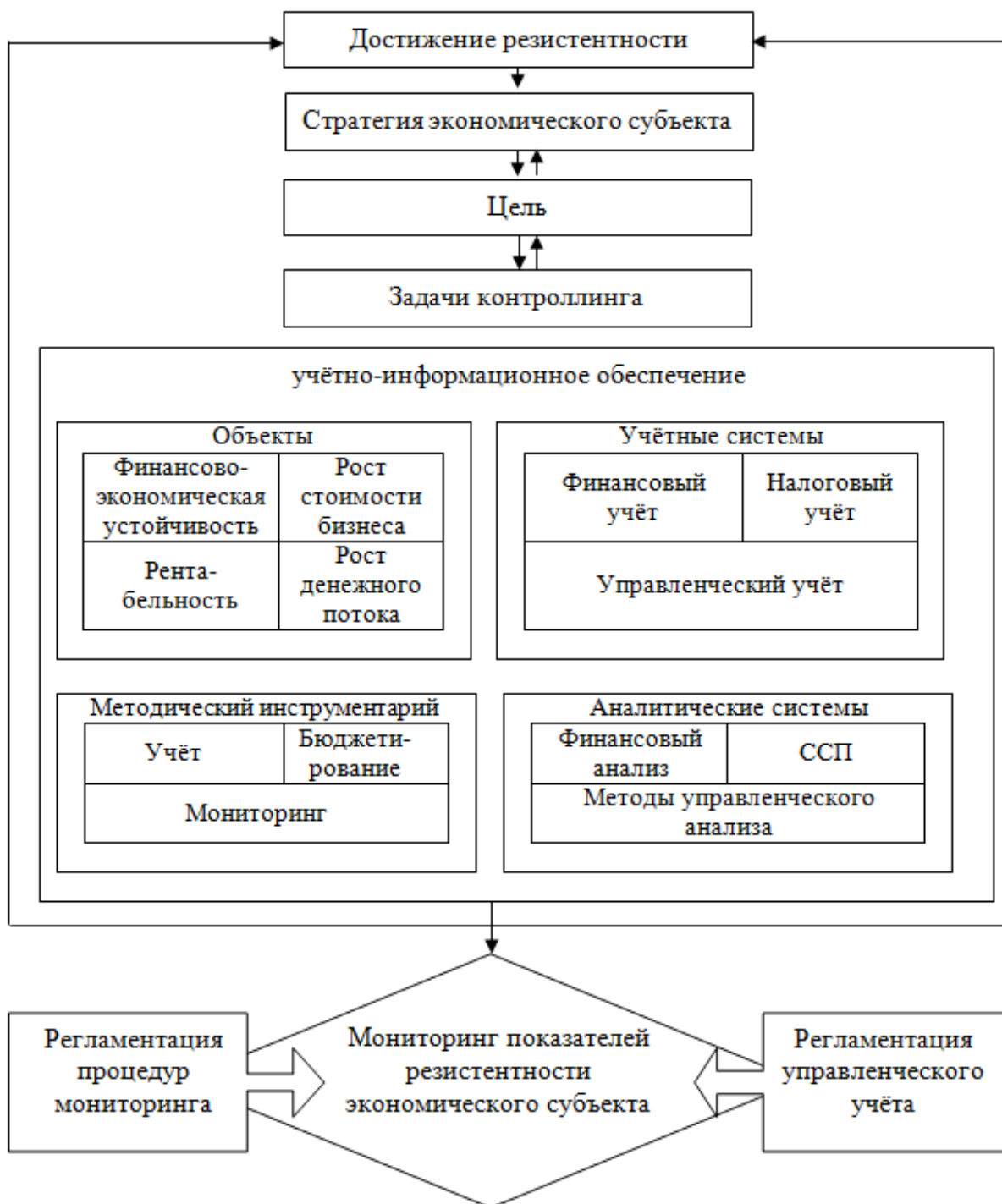


Рисунок 4.2 – Концептуальная модель учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта

Обеспечить определение значений указанных индикаторов и оценку их взаимосвязи наиболее эффективно возможно на основе цифрового пространства, представляющего практически безбарьерные информационные потоки.

Под влиянием процессов цифровизации учётно-аналитический кластер экономического субъекта сталкивается с принципиально новыми параметрами среды функционирования (рисунок 4.3):

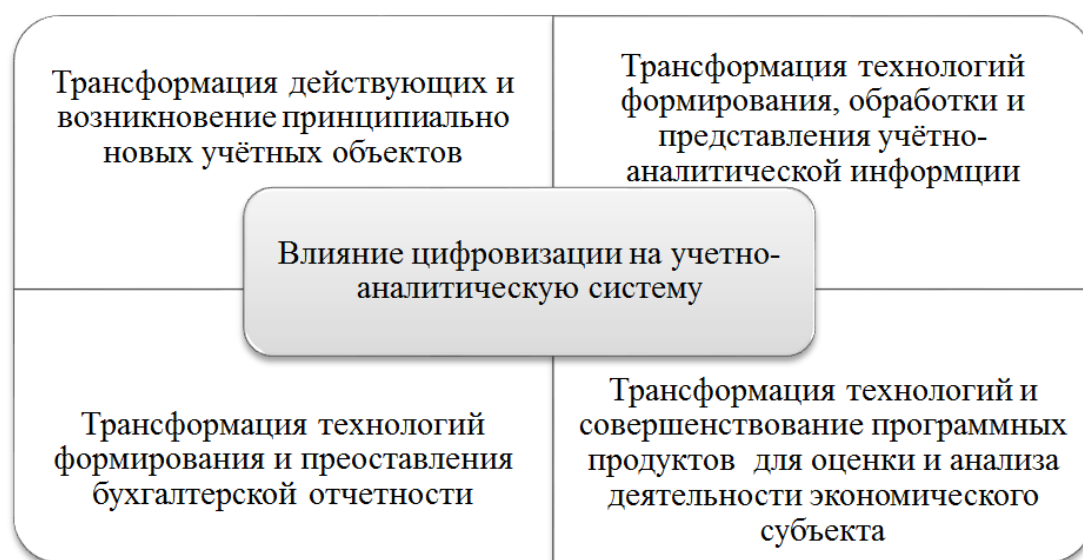


Рисунок 4.3 - Трансформация параметров функционирования учётно-аналитической системы под влиянием процессов цифровизации

При этом отметим, получение информации о функционировании экономического субъекта само по себе не является самоцелью. В период наличия признаков неопределённости важным фактором, обеспечивающим качество управленческих воздействий является скорость и оперативность в выработке и принятии руководством экономических субъектов эффективных действенных мер в целях стабилизации ситуации и дальнейшего эффективного функционирования.

Одним из ключевых признаков качества выработки и определения таких решений является достоверность информации, объективность оценок и

профессионализм суждений в процессе прогнозирования параметров функционирования и достижения состояния резистентности. В то же время следует признать необходимость наличия возможности своевременной и полноценной фиксации информации, её анализа, понимания полученных данных, установления взаимосвязи между ними формирования на их основе релевантных выводов и, как следствие, принятие адекватных управленческих решений.

Применение сценарного аспекта, построения системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга позволит определить набор базовых факторов, положенных в основу запланированных целей, а результатом планирования станет «финансовый образ», к которому предприятие придёт в случае срабатывания того или иного фактора.

В рамках архитектуры учётно-аналитического обеспечения возможна разработка нескольких сценариев (условно-оптимистичного, условно-пессимистичного, финансового). Предполагаемые затраты фиксируются в финансовом сценарии, а возможна доходность – в условно-оптимистичный и условно-пессимистичный. Реализация контроллинга на основе сценарного подхода даст возможность руководству экономического субъекта быстро реагировать на изменчивую внешнюю среду, взвешенно оценивать перспективы и выбирать наиболее оптимальный вектор развития, быть готовыми к любому развитию событий и резервировать средства для самых негативных сценариев.

Обеспечить указанную задачу возможно только при наличии соответствующих инструментов, позволяющих объединить и скоординировать информационные потоки, не имеющие общего происхождения, с целью получения прогнозной информации и моделирования ситуации<sup>222</sup>.

---

<sup>222</sup> Глинская, О. С. Проблемы учётно-аналитического обеспечения аудита финансовых прогнозов / О. С. Глинская // Инновационное развитие экономики. – 2011. – № 3. – С. 79-85.

Исходя из этого можно утверждать, что состояние резистентности занимает ключевое место в учётно-аналитическом информационном пространстве экономического субъекта. Оно обеспечивается релевантным соотношением значений индикаторов хозяйственной, финансово-экономической и контроллинговой и информационной устойчивости (рисунок 4.4).

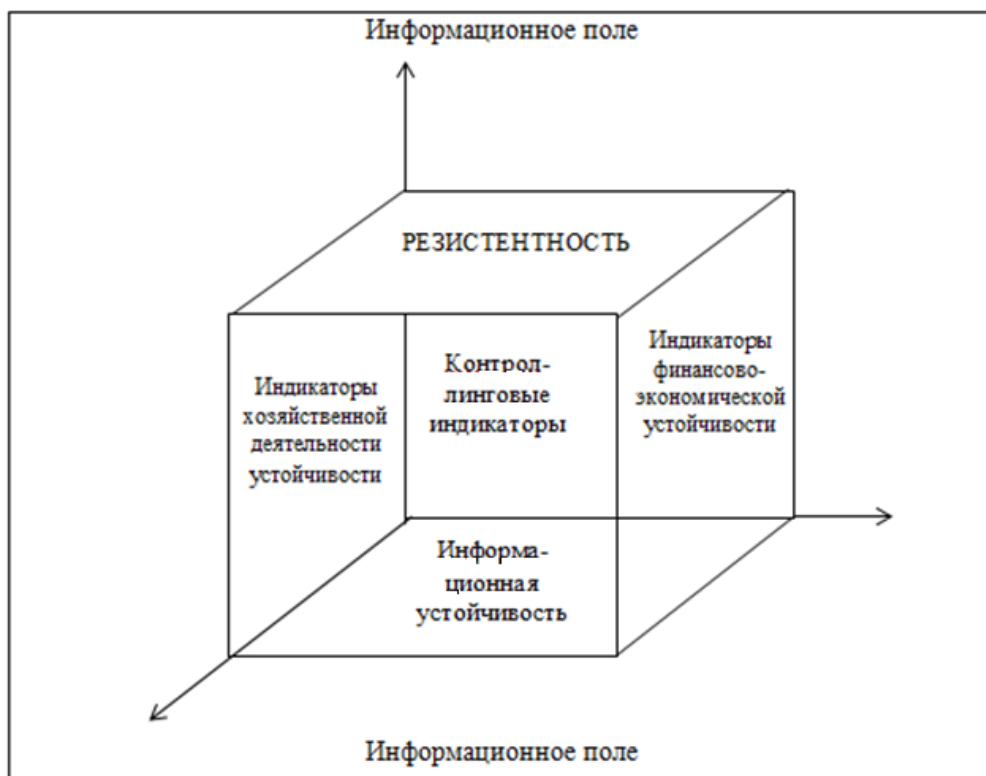


Рисунок 4.4 - Место резистентности в учётно-аналитическом информационном поле экономического субъекта

Обеспечить определение значений указанных индикаторов и оценку их взаимосвязи наиболее эффективно возможно именно в рамках цифрового пространства, представляющего практически безбарьерные информационные потоки.

В рамках рассмотренной системы считаем, что управление резистентностью экономического субъекта важно рассматривать как процесс управленческих воздействий, направленных на достижение и поддержание ключевых параметров, обеспечивающих состояние резистентности

экономического субъекта в конкретных условиях с учётом вариабельности среды функционирования, предопределяющей иерархию её целей.

С одной стороны, применение данной модели позволяет достичь адаптивности функционирования учётно-аналитической системы к внешним воздействиям, с другой стороны, позволит получить защиту от ложных результатов оценки параметров и выявления ложной неэффективности процесса в целом посредством встроенного для этих блока блок «Мониторинг показателей резистентности экономического субъекта».

С ростом и усложнением бизнеса, расширением его масштабов, развитием информационных технологий, меняются и подходы к управлению. Расширение информационного потенциала и цифровизация экономики оказывают существенное влияние на скорость и качество процессов целеполагания, определение стратегических ориентиров, а также отбор функциональных методик достижения поставленных целей. Это, в свою очередь, вызывает трансформацию учётно-аналитического пространства, как в научном, так и в прикладном аспекте. Построение на базе указанной концептуальной модели цифровой платформы для оценки уровня резистентности должно стать ключевой задачей.

#### 4.2 Использование системы сбалансированных показателей в учётно-аналитическом обеспечении контроллинга резистентности экономического субъекта

Современный этап развития экономических отношений и технологий характеризуется значительными объёмами информационных потоков, обработка которых традиционными контрольно-аналитическими методами становится затруднительной. Нестабильность и непредсказуемость параметров внешней среды функционирования обуславливает постоянную



трансформацию информационных потоков экономического субъекта, что, в свою очередь осложняет финансово-экономическое положение и затрудняет процесс управления и контроллинга. Сегодня руководство экономического субъекта нуждается в гибкой и мобильной системе информационного обеспечения, основанной на формировании системы оценочных показателей для эффективного контроллинга и принятия качественных управленческих решений. Именно системный подход к выбору оценочных показателей, в отличие от точечного выбора, позволяет повысить информативность полученных данных и качественную их интерпретацию.

Такой подход к отбору оценочных показателей получил название система сбалансированных показателей (ССП, англ. – Balanced Scorecard, BSC).

Система сбалансированных показателей впервые была разработана и предложена в качестве инструмента стратегического управления ещё 1990-х годах в тандеме представителем науки профессором Робертом Капланом (Robert Kaplan) и практиком Дэвидом Нортоном (David Norton), и получила своё дальнейшее развитие в трудах учёных экономистов.

Гипотеза Д. Нортона и Р. Каплана в процессе решения проблемы выбора инструмента управления стратегией экономического субъекта заключалась в следующем утверждении: «Базирование методики оценки эффективности деятельности предприятия исключительно на финансовых показателях не обеспечивает роста будущей экономической ценности организации». Иными словами, традиционные методики анализа, основанные на сравнении отчётных данных за прошедшие периоды, нерелевантны при прогнозировании сценариев развития экономической ситуации внутри субъекта.

Результатом разработки новой теории и нового управленческого подхода стала публикация в «Harvard Business Review» работы «Измерения, ведущие к исполнению» (Measures that Drive Performance), открывшая

бизнесу пути по совершенствованию и оптимизации правил экономики.

Возглавив в 1993 году консалтинговую компанию «Renaissance Solutions», Дэвид Нортон предложил бизнесу принципиально отличающуюся от традиционных методик постановки, внедрения и контроля в рамках «Balanced Scorecard». Позже, объединившись с одной из крупнейших консультационных компаний того времени, «Gemini Consulting», альянс усилил продвижение концепции ССП<sup>223</sup>.

В общем смысле слова, по замыслу создателей этой системы, ССП представляет собой специфичную управленческую методику, основная цель реализации которой заключается в предоставлении руководству экономического субъекта модифицировать поставленные стратегические цели в конкретный алгоритм их достижения в процессе текущей оперативной деятельности, основанный на выделении набора ключевых индикаторов достижения целей (KPI) для каждого центра ответственности и позволяющий осуществлять постоянный мониторинг их достижения<sup>224</sup>.

Учитывая четыре базовых ориентира ССП, отметим, что достижение финансовых показателей в этом случае выступает лишь одной из перспектив, наряду с такими нефинансовыми индикаторами, как работа с клиентами, организация внутренних бизнес-процессов, внедрение инноваций, обучение и организационное развитие.

Иными словами, это один из ключевых инструментов механизма управления экономическим субъектом, формирующий его информационное обеспечение позволяющий осуществлять мониторинг достижения глобальных, стратегических интересов экономического субъекта. Мониторинг достижения целей осуществляется с применением ключевых показателей (KPI, Key Performance Indicators) которые позволяют оценить

---

<sup>223</sup>Меренков, А.В. Внедрение системы сбалансированных показателей в страховых компаниях // А.В. Меренков // СПС «Консультант», –2005.–№1

<sup>224</sup>Доможилкина, Ж.В., Система сбалансированных показателей как основной метод определения устойчивой деятельности предприятия / Ж.В. Доможилкина, А.И. Туснетова // Экономические науки. № 2(27), 2018.

результативность работы каждого центра ответственности и отдельного работника в достижении запланированных значений. При этом выбор ключевых показателей в рамках сбалансированной системы должен отвечать ряду характеристик:

- значимость: каждый показатель, входящий в сбалансированную систему, должен нести за собой смысл и быть акцентирован на целях экономического субъекта;

- взаимосвязанность: все отобранные показатели должны быть взаимозависимы между собой и ориентированы на целевые параметры;

- компактность: отбор небольшого количества отслеживаемых показателей, с учётом соотношения их полезности и затрат на их получение;

- вычисляемость: все показатели должны быть понятны и легко вычисляться и оцениваться;

- достижимость: достижение заданного параметра показателя должно быть реальным;

- трансформируемость: возможность замены показателей в системе в зависимости от динамики экономических условий деятельности;

- подконтрольность: возможность контроля достижения показателей и оценки деятельности ответственных исполнителей.

Ряд зарубежных учёных-экономистов (М. Портер, П. Хорват, Ш. Хенш), оценивая значимость предложенной Д. Нортоном и Р. Капланом системы сбалансированных показателей, высказали мнение, что они «совершили «научную революцию» в менеджменте, добавив новые измерения в систему координат бизнес-пространства<sup>225</sup>.

Классическая стратегическая карта системы сбалансированных показателей, которую предложили Нортон и Каплан, представлена четырёхблочной диаграммой, каждый блок которой определяет ключевые

---

<sup>225</sup> Степанова, Г.Н. Сбалансированная система показателей как инструмент управления конкурентоспособностью современного предприятия //Г.Н.Степанова//Финансовая газета.Региональный выпуск–2007.–№ 17.

ориентиры (стратегические перспективы):

- финансовые результаты;
- работа с клиентами;
- организация внутренних бизнес-процессов;
- инновации, обучение и организационное развитие. (Рисунок 4.5)

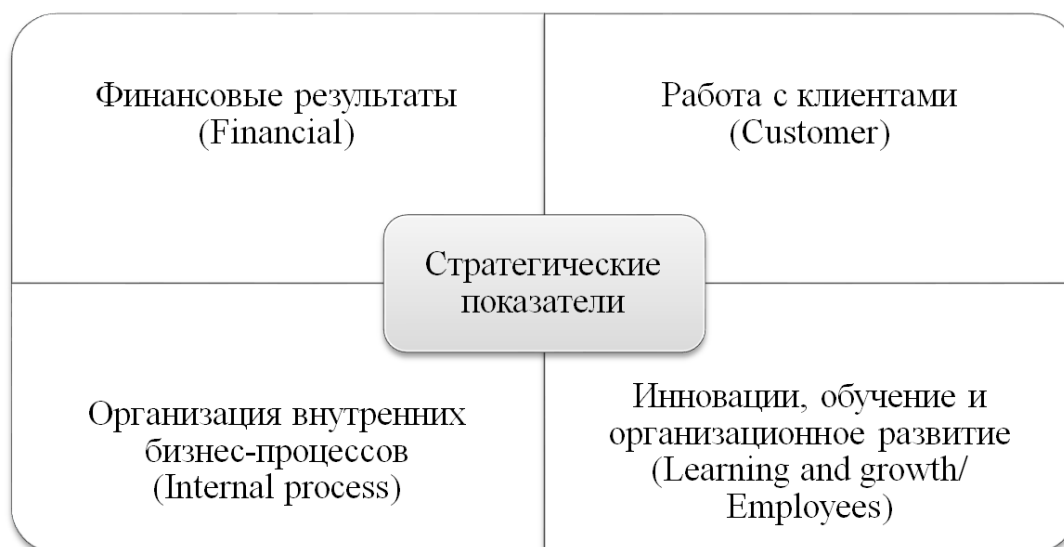


Рисунок 4.5 - Классическая карта системы сбалансированных показателей

По мнению авторов методики ССП, данные составляющие в совокупности дают возможность сбалансировать долгосрочные и краткосрочные цели экономического субъекта и достичь равновесия между заданными «(желаемыми) результатами и факторами их достижения».<sup>226</sup>

Большинство экономистов соглашаются с исходной концепцией ССП. В разные периоды времени вопросами толкования и определения сущностной составляющей системы сбалансированной системой показателей занимались многие отечественные учёные. Среди них: С.И.Крылов<sup>227</sup>, В.П.Фомин<sup>228</sup>, И.В.Зенкина<sup>229</sup>, М.Козачина<sup>230</sup>, С.Н. Бесхмельницына<sup>231</sup>,

<sup>226</sup> Каплан, Р. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2014. – 314 с.

<sup>227</sup> Крылов С.И. Сбалансированная система показателей как аналитический инструмент стратегического управления в условиях современной рыночной экономики // Экономический анализ: теория и практика. 2007. – № 24. – С. 2–10

<sup>228</sup> Фомин В.П. Анализ сбалансированности показателей развития предприятия [Текст] / В.П. Фомин. – Самара : Содружество, 2008. – 208 с

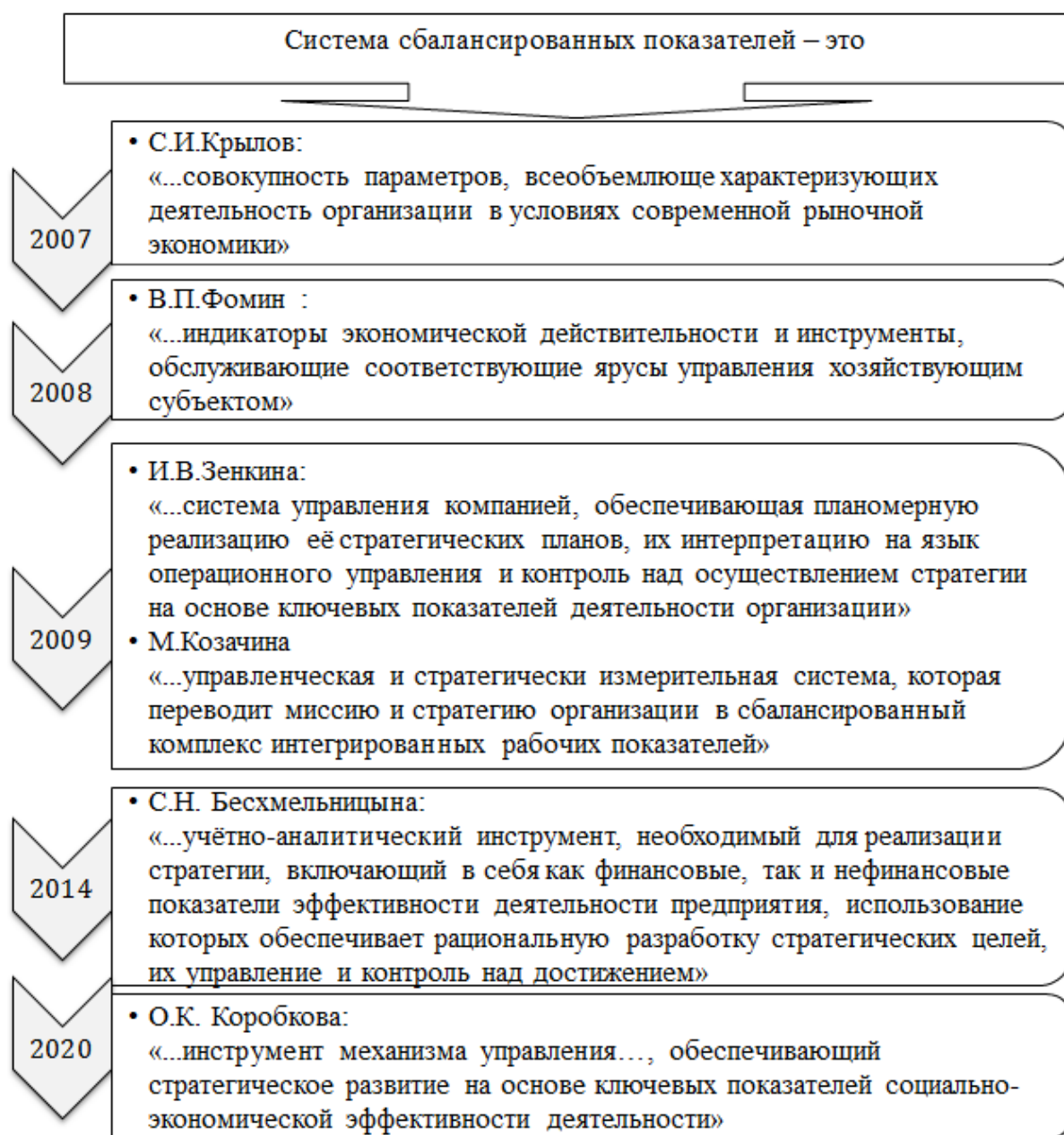


Рисунок 4.6 - Авторские подходы к толкованию термина

<sup>229</sup> Зенкина И.В. Основы формирования системы показателей экономического субъекта в русле современных концепций стратегического управления // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 27(156). – С. 34–39

<sup>230</sup> Казачина, М. Практика их разработки и внедрения в российских компаниях / М. Казачина // Кадровик. Кадровый менеджмент, 2009. – № 8. – с. 24

<sup>231</sup> Бесхмельницына, С.Н. Формирование сбалансированных показателей деятельности предприятия в системе управленческого учета и отчетности : автореферат дисс...кандидата экономических наук: 08.00.12 / Бесхмельницына Светлана Николаевна.–Орел,2014.–24 с.

<sup>232</sup> Коробкова О.К. Разработка системы сбалансированных показателей для оценки социально-экономической эффективности деятельности продуцентов услуг здравоохранения / О.К. Коробкова // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. – Хабаровск. – 2018. – №1993). – С.88-95.

## «сбалансированная система показателей»

Так, П.Р. Нивен в своей работе замечает, что согласование четырёх структурных элементов сбалансированной системы «позволяет достичь равновесия между краткосрочными и кратковременными целями, желаемыми результатами и факторами их достижения, мягкими субъективными показателями и жёсткими объективными критериями»<sup>233</sup>.

По утверждению О.К. Коробковой «элементы, составляющие ССП не являются статичными, экономический субъект имеет право исключить или дополнить систему новыми элементами в зависимости от специфики своей деятельности.»<sup>234</sup>.

При этом отметим, что выбор показателей и формирование их в систему сбалансированных показателей ставит целью интегрировать в единую целевую установку задачи оперативного и стратегического характера, согласуя между собой финансовые параметры, отношения с потребителями, внутренние процессы и интеллектуальный капитал экономического субъекта в целостный механизм управления.

Иными словами, система сбалансированных показателей – это в меньшей мере система измерения показателей, а в большей степени система управления с помощью показателей, выполняющая роль механизма реализации стратегии экономического субъекта. Формирование системы сбалансированных показателей обусловлено рядом факторов, среди которых:

- недостаточность оценки исключительно финансовых показателей при характеристике деятельности экономического субъекта;
- потребность в формировании системы индикаторов, которые действительно отражают фактическое состояние организации;

---

<sup>233</sup> Нивен, П.Р. Сбалансированная система показателей: шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов.–М.:Баланс-клуб,2004.–С.328

<sup>234</sup> Коробкова, О.К. Разработка системы сбалансированных показателей для оценки социально-экономической эффективности деятельности производителей услуг здравоохранения/О.К.Коробкова // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права.–Хабаровск.–2018.–№1993).–С.88-95.

– потребность в совершенствовании системы как внутренней, так и внешней отчётности, предоставляемой

Обозначенные факторы обусловили содержание структурных элементов системы сбалансированных показателей (ССП) экономического субъекта (таблица 4.1).

Перспектива «финансы» предполагает оценку эффективности деятельности экономического субъекта с позиций его способности генерировать капитал и отдачи вложенного капитала. Для достижения параметров своего видения будущего (стратегии) важно определить, что необходимо делать для достижения целевого состояния.

Таблица 4.1 - Содержание структурных элементов системы сбалансированных показателей (ССП) экономического субъекта

Структурные элементы	Содержание структурных элементов системы сбалансированных показателей (ССП)		Структурные элементы
	Внешние	Внутренние	
Финансы →	Что мы должны делать для достижения резистентности, и какое мнение о себе мы должны создать у наших собственников?	На каких бизнес-процессах необходимо акцентировать внимание, чтобы удовлетворить запросы стейкхолдеров?	← Бизнес-процессы
Клиенты →	Какие действия мы должны предпринять, чтобы удовлетворить запросы наших клиентов для реализации своего видения будущего?	Каким образом мы можем поддержать эффективную деятельность сотрудников, их способность совершенствоваться, чтобы реализовать свою стратегию?	← Развитие

При этом важно принимать во внимание тот факт, что собственники задают ключевые параметры финансового и организационного характера, оказывающие влияние на конкурентоспособность экономического субъекта с одной стороны, а государство задаёт нормативно-правовые и налоговые ограничения, оказывающие существенное влияние на бизнес-цели экономических субъектов.

Перспектива «клиенты» должна рассматриваться не только как потребительский сегмент рынка и успешность работы с клиентами, но и как интеграция системы показателей с учётом влияния стейкхолдеров. В этом аспекте важно определить, какие действия должны быть предприняты, чтобы удовлетворить запросы клиентов для реализации своего видения будущего.

Перспектива «бизнес-процессы» реализуется в ходе определения бизнес-процессов, на которых необходимо акцентировать внимание, чтобы удовлетворить запросы стейкхолдеров. При этом она включает два аспекта развития: инновационно-технологический и организационный.

Перспектива «развитие» предполагает оценку потенциала экономического субъекта и возможностей роста бизнеса. В этом аспекте важно понимать, каким образом руководство экономического субъекта может поддержать эффективную деятельность своих сотрудников, а также определить их потенциал и способность совершенствоваться, с целью реализации стратегии экономического субъекта и его видения будущего.

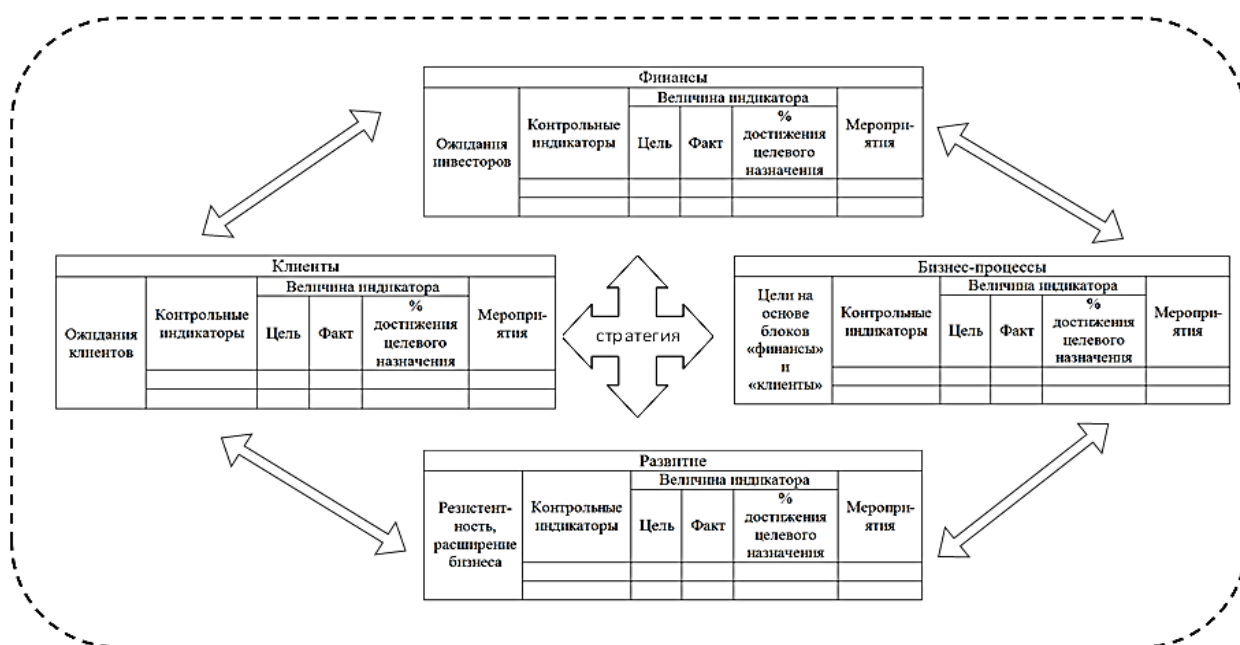


Рисунок 4.7 - Регистр план-фактного анализа индикаторов резистентности<sup>235</sup>

<sup>235</sup> Ложкина, С.Л. Концепция формирования управленческой учётно-аналитической системы на основе 208



Каждая из стратегических перспектив должна быть охарактеризована исходя из стратегии экономического субъекта. При этом ряд авторов рекомендуют использовать таблицы план-фактного анализа (Рисунок 4.7) В настоящее время концепция классической четырехфакторной модели сбалансированной системы показателей претерпела трансформацию и стала оформляться в виде стратегических карт.

Стратегические карты КРІ могут быть представлены в виде графического или табличного документа, определяющего причинно-следственные связи между конкретными стратегическим целями экономического субъекта.

В стратегических картах в рамках сбалансированной системы формируется комплекс показателей (КРІ), взаимосвязанных с поставленными перед каждым ответственным лицом задачами и траекториями их достижения. Современные стратегические карты интерактивны – они выводят данные на дашборды онлайн. Динамику изменения КРІ лучше всего представлять наглядно (графически). Таким образом, основываясь на результаты полученных данных, можно делать объективные выводы, и принимать верные, взвешенные решения.

Процесс разработки системы сбалансированных показателей происходит в несколько этапов (Рисунок 4.8).

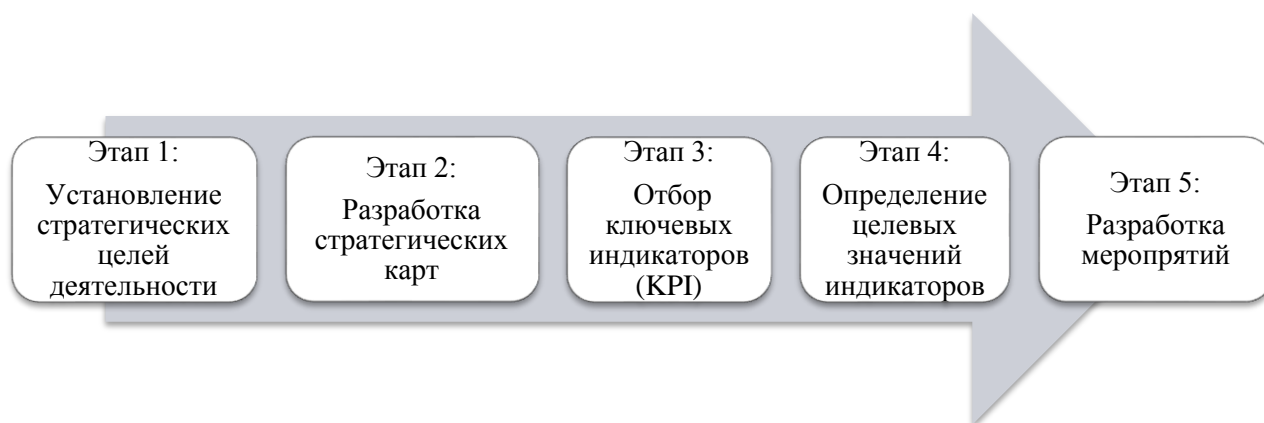


Рисунок 4.8 - Этапы процесса разработки системы сбалансированных показателей

На первом этапе осуществляется установление стратегических целей деятельности экономического субъекта. С целью оценки резистентности экономического субъекта важно чётко видеть миссию, понимать стратегию и предсказывать возможные проблемы.

Миссия определяется интеграцией трёх компонент: цель (предназначение деятельности хозяйствующего субъекта); стратегия (конкурентное положение в ряду прочих субъектов); ценности (долгосрочное функционирование и невосприимчивость к негативным факторам влияния). Эти компоненты определяют долгосрочные цели экономического субъекта.

Второй этап процесса отбора системы сбалансированных показателей предполагает разработку набора стратегических карт. Стратегические карты могут реализовываться в различных вариантах: таблицы, графики, блок-схемы с учётом того, что стратегические цели должны быть взаимосвязаны и взаимообусловлены. Основа их формирования – возможность визуализации и целостного видения взаимосвязи всех показателей, обеспечивающих стратегическую траекторию, и построения на их основе взаимных коммуникаций.

На следующем этапе происходит отбор индикаторов оценки достижения стратегических целей на основе стратегических карт.

Далее важно провести определение целевых значений отобранных критериев.

Заключительный пятый этап предполагает разработку составления плана стратегических мероприятий.

Таким образом, сбалансированная система показателей представлена набором инструментов реализации стратегических амбиций экономического субъекта, позволяющим сформировать целостную систему стратегических перспектив посредством построения стратегических карт и определения

взаимосвязанности стратегических целей экономического субъекта и планомерных действий ответственных лиц в процессе их достижения.

На основании стратегических перспектив осуществляется декомпозиция стратегии в ключевые индикаторы (Рисунок 4.9).

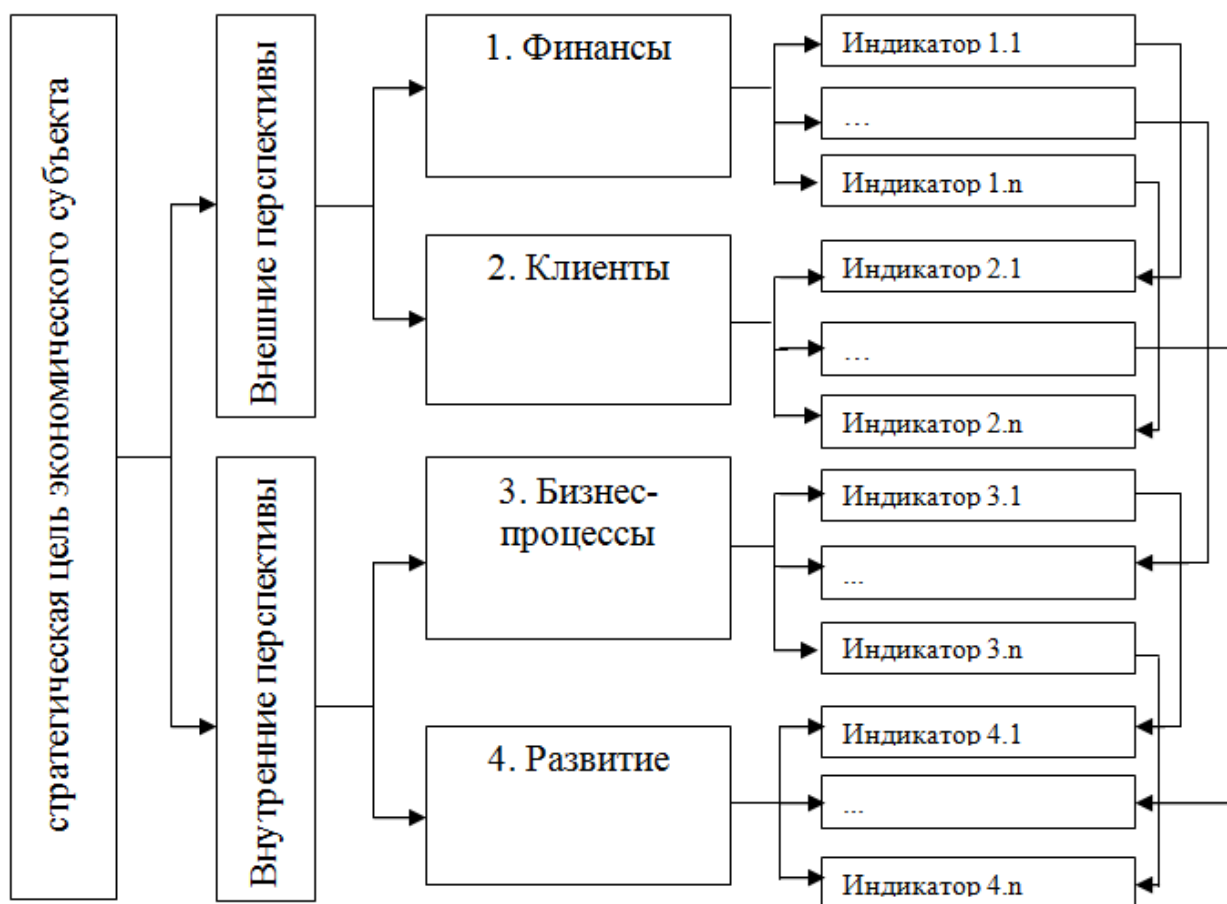


Рисунок 4.9 - Декомпозиция стратегических перспектив в ключевые индикаторы системы сбалансированных показателей

Отбор ключевых индикаторов должен быть экономически обоснован, но и оптимален, а также обусловлен стратегическими траекториями и текущими целевыми установками руководства экономических субъектов.

Согласованность индикаторов возможность оценки их комплексного влияния на состояние субъекта и итоговую оценку эффективности его функционирования является необходимым условием их выбора для формирования системы ключевых контрольных показателей резистентности,

позволяющих эффективно осуществлять мониторинг параметров функционирования экономического субъекта и отдельных бизнес единиц и принимать на основе полученных результатов эффективные управленческие решения. Такой подход к построению сбалансированной системы показателей механизма контроллинга резистентности экономического субъекта позволяет максимально эффективно использовать все его элементы. (Рисунок 4.10)



Рисунок 4.10 - Основные элементы сбалансированной системы показателей механизма контроллинга резистентности экономического субъекта<sup>236</sup>

<sup>236</sup> Составлено автором

Формирование системы контрольных индикаторов показателей должно осуществляться в процессе контроллинговых мероприятий, но после утверждения стратегии экономического субъекта, на основе сформированной и внедрённой системы управленческого учёта и бюджетирования, инфраструктурно обеспечивающих функционирования системы индикаторов, а также после регламентации бизнес-процессов и организационной структуры экономического субъекта.

В результате исследования сформировалось мнение, что система сбалансированных показателей в контроллинге достижения уровня резистентности экономического субъекта – это инструмент, обеспечивающий контроллинг учётно-аналитической информацией для достижения заданных параметров перспективного устойчивого развития, необходимое для достижения экономическим субъектом состояния резистентности и базирующееся на мониторинге качества ключевых показателей финансово-экономической деятельности.

#### 4.3 Системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта

Основываясь на проведённом ранее исследовании категории «резистентность экономического субъекта» с точки зрения системного подхода, и структурно-логического содержания исследуемой категории, считаем необходимым формирование научно-методических рекомендаций по интегральной оценке уровня резистентности экономического субъекта.

Оценка параметров функционирования любых экономических систем, основана на построении и оценки ряда экономически обоснованных коэффициентов и последующего сравнения их значений с критериальными.

Обращаясь к этимологии термина «коэффициент», отметим, что он происходит от двух латинских слов: «со» – совместно, в сочетании; и

«efficiens» – исполняющий, действующий, результативный. В свою очередь англоязычная трактовка коэффициентного анализа выражается сочетанием «ratio analysis» (от латинского «ratio» – разум). Исходя из этого можно утверждать, что этимология термина указывает на три основных требования к оценке коэффициентов:

- системность (взаимосвязанность);
- эффективность (результативность);
- рациональность (отсутствие дублирующих действий и излишних затрат).

Зачастую частные значения ключевых индикаторов функционирования, анализируемые по отдельности, не дают возможность формирования комплексного видения реальной ситуации о состоянии дел экономического субъекта. Эффективность оценки повышается с введением интегрирующих коэффициентов, которые позволяют сформировать базу для комплексной характеристики оцениваемых параметров и последующего построения рейтинга и сравнения. Важную роль в оценке с применением интегрирующих показателей играет отбор коэффициентов, влияние которых на общий итог оценки наиболее значимо в сложившихся обстоятельствах и построение на их основе многомерных интегрирующих показателей.

Интегрирующие показатели, объединяющие в себе результаты отдельных индикаторов, являются многомерными величинами, что приводит к многовариантности их построения и расчёта. В настоящее время авторами предложено множество методик расчёта интегрального показателя, отличающихся набором оцениваемых факторов и математической интерпретацией определяемого показателя.

В условиях повсеместной цифровизации экономических процессов важным этапом обработки информационных потоков числового характера является поиск способов интеграции значений частных факторов и их модификации в единую систему, обеспечивающую достижение

сопоставимости оцениваемых данных. В связи с этим сгруппируем варианты модификации значимых для оценки индикаторов в обобщающий интегрирующий показатель<sup>237</sup>. (Рисунок 4.11)

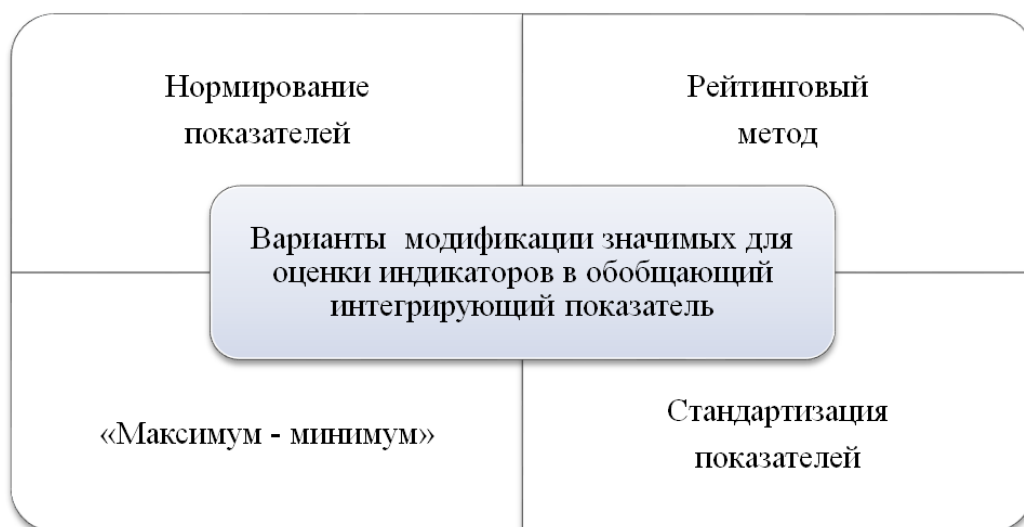


Рисунок 4.11 - Варианты модификации значимых для оценки индикаторов в обобщающий интегрирующий показатель

Исследователи выделяют четыре варианта модификации значимых для оценки индикаторов в обобщающий интегрирующий показатель: нормирование показателей, рейтинг, «максимум - минимум» и стандартизация.

Далее на рисунке 4.12 представлена характеристика каждого из этих методов, а также их положительные и отрицательные стороны.

При этом независимо от методики, формирование интегрального показателя, проходит следующие стадии:

- постановка цели и задач;
- формирование системы исследуемых показателей;
- входной информационный поток: отбор показателей;
- обработка информационного потока: группировка, сопоставимость;
- выбор методики расчёта интегрального коэффициента;

<sup>237</sup> Васильева, Л.В. Анализ методических подходов к построению интегральных экономических показателей / Экономические исследования и разработки. - №12, 2017 г.

– ранжирование отобранных критериев в интегральный коэффициент.

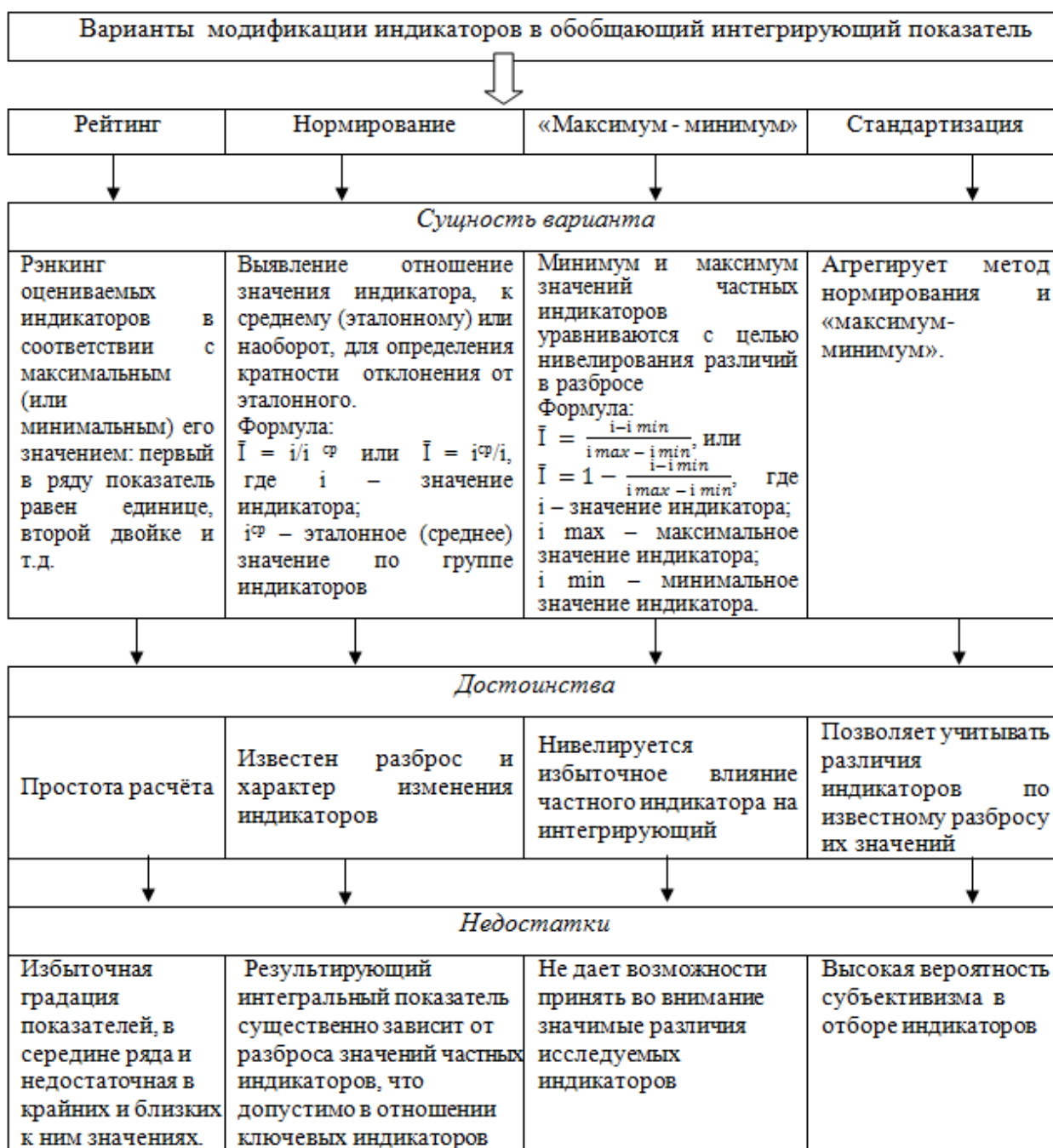


Рисунок 4.12 – Характеристика вариантов модификации значимых для оценки индикаторов в обобщающий интегрирующий показатель

Отметим, в процессе разработке научно-методических рекомендаций по расчёту интегрального коэффициента резистентности экономического субъекта важно руководствоваться целевым критерием соответствия его содержания следующим методологическим императивам (таблица 4.2).



Таблица 4.2 - Методологические императивы оценки резистентности экономического субъекта

Критерий	Содержание
Адаптивность	способность адаптироваться в отношении различных экономических субъектов с возможностью корректировки в зависимости от сферы деятельности и рыночной конъюнктуры;
Адекватность	соответствие условиям функционирования экономического субъекта
Достоверность	результат, полученный в процессе оценки резистентности, должен достоверно отражать состояние её параметров
Научность	концептуальная сущность резистентности раскрывается с применением научных методов и процедур
Комплексность	предлагаемая методика должна комплексно оценивать параметры
Предметность	оценка резистентности проводится в отношении конкретного экономического субъекта, предметом выступают параметры его функционирования
Практичность	возможность использования при принятии управленческих решений
Прогностичность	результат оценки должен позволять прогнозировать дальнейшие процессы
Регулярность	возможность регулярного применения;
Системность	рассмотрение объекта как системы, включающей составные, и как элемента более крупной системы
Сопоставимость	параметры и результаты оценки должны быть сопоставимы друг другом и во временном аспекте
Экономичность	относительная простота расчётов; соизмерение объёма проводимой аналитической работы и трудоёмкости её осуществления; доступность для широкого применения.

Формирование и реализация методики оценки резистентности экономического субъекта предусматривает ряд последовательных стадий (Рисунок 4.13):

- 1) определение структурных компонент резистентности экономического субъекта и их взаимосвязи;
- 2) отбор совокупности индикаторов оценки резистентности экономического субъекта и их оптимальных значений;
- 3) оценка резистентности экономического субъекта, предполагающая определение фактических значений индикаторов по данным финансовой

отчётности, их сопоставление их оптимальными, рейтинговую оценку каждого индикатора резистентности в отдельности и суммарная оценка интегрального показателя резистентности;



Рисунок 4.13 – Основные стадии формирования и реализации методики оценки резистентности экономического субъекта

4) консолидация методики оценки резистентности экономического

субъекта в общую систему контроллинга экономического субъекта.

Раскроем содержание каждой стадии.

РЕЗИСТЕНТНОСТЬ	Наименование компонента	
	Содержание	индикаторы
→	<i>Финансово-экономическая прочность (ФЭП)</i>	
	Прочность (стабильность) финансового положения экономического субъекта краткосрочном и долгосрочном периодах. Проявляется в текущей и стратегической платёжеспособности предприятия и достигается как способностью экономического субъекта	- коэффициенты ликвидности; - коэффициенты, отражающие структуру пассивов предприятия
	<i>Финансово-экономическая упругость (ФЭУ)</i>	
→	Способность экономического субъекта функционировать в условиях нестабильности внешней среды, обусловленная способностью оперативно мобилизовать имеющиеся финансовые ресурсы и минимизировать долговые обязательства	- показатели эффективности управления денежными потоками; - динамика показателей деловой активности
→	<i>Финансово-экономическая гибкость (ФЭГ)</i>	
	Совокупность ресурсов и неиспользованных возможностей, в случае реализации которых экономический субъект сможет обеспечить устойчивые темпы экономического развития.	- динамика чистых активов; - динамика показателей рентабельности - динамика показателей стоимости

Рисунок 4.14 - Содержание структурных компонент резистентности

В процессе определения структурных компонент резистентности экономического субъекта происходит теоретическое обоснование системы выбранных индикаторов резистентности. Этот этап методики был реализован нами в ходе исследования теоретико-методологических основ исследования резистентности как структурно-информационной основы контроллинга экономического субъекта (глава 2).

В результате было обосновано, что структурный базис резистентности составляют три взаимосвязанных компонента: финансово-экономическая прочность, финансово-экономическая упругость и финансово-экономическая гибкость.

Так, финансово-экономическая прочность формируется параметрами текущей и стратегической платёжеспособности экономического субъекта. Финансово-экономическая упругость обусловлена способностью адаптироваться к факторам нестабильности среды. Финансово-экономическая гибкость отражает перспективные возможности (потенциал) экономического субъекта в достижении стратегических целей.

На следующем этапе необходимо повести отбор совокупности индикаторов оценки резистентности экономического субъекта и определить их критериальные значения.

В процессе отбора совокупности индикаторов оценки обратимся к категории «система показателей» понимание сущности которой необходимо в данном аспекте. Отметим, исходное определение данного понятия предложил В. В. Ковалев, который определил её как «совокупность взаимосвязанных величин, всесторонне отображающих состояние и развитие данного субъекта или явления»<sup>238</sup>.

В практическом аспекте с целью отбора показателей, формирующих единую систему, в научной литературе предложен комплекс требований, которым она должна соответствовать. Среди них:

- широта охвата (максимально полный охват всех сторон изучаемого процесса); в пространственно-временном разрезе
- взаимосвязанность (наличие единой содержательной внутренней взаимосвязи между индикаторами в системе);
- верифицируемость (возможность определения в результате эмпирической проверки);
- структурированность (включение как частных, так и обобщающих показателей, с учётом их логического развертывания);
- оптимальность (отбор оптимального для экономического субъекта

---

<sup>238</sup> Ковалев, В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2007. – 424 с.

числа показателей, исключая дублирование);

– разумность (приоритет относительных показателей, как сопоставимых в пространственно-временном аспекте, перед абсолютными);

– неформальность (максимальная степень аналитичности и эффективность для принятия управленческих решений)

– объективность (соответствие фактических значений критериальным).

Таким образом, совокупность индикаторов оценки резистентности экономического субъекта вполне может быть признана системой показателей, поскольку в полной мере соответствует комплексу обозначенных выше требований, и может быть основой последующей рейтинговой оценки обобщающих индикаторов резистентности.

#### ***Выводы по 4 главе.***

В процессе разработки методического инструментария учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта автором разработана концептуальная модель учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта, направлена на достижение адаптивности функционирования учётно-аналитической системы к внешним воздействиям в целом и защите от ложных срабатываний и блокировки бизнес-системы предприятия

Кроме того, автором определены и сформулированы основные элементы сбалансированной системы показателей механизма контроллинга резистентности экономического субъекта, обеспечивающие возможность построения качественной и эффективной модели мониторинга достижения центрами ответственности целевых индикаторов, а также выявлены методологические императивы оценки резистентности экономического субъекта и систематизированы основные стадии формирования и реализации методики оценки резистентности экономического субъекта, базирующиеся на определении структурного базиса резистентности: финансово-экономической прочности, упругости и гибкости.

## ГЛАВА 5 НАУЧНЫЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РЕАЛИЗАЦИИ СИСТЕМЫ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗИСТЕНТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

### 5.1 Регламент управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта

Как показывает практика наибольшая заинтересованность в организации и выделении контроллинга как отдельной функции на производстве возникает у средних и крупных компаний, что обусловлено достижением ими производственного пика и ограниченностью ресурсов, необходимых для поддержания такого положения и в перспективе. Поэтому грамотно построенная система контроллинга на предприятии поможет выжать из имеющихся в ограниченном объёме ресурсов производства как можно больше благ, а её ориентированность на постоянный анализ и контроль показателей устойчивого финансового положения предприятия позволит провести оперативную оценку и составить прогноз финансово-хозяйственной деятельности на краткосрочную и долгосрочную перспективу.

В связи с этим мы предлагаем к внедрению систему контроллинга резистентности на средних и крупных предприятиях. Однако, построение такой системы в практике российских компаний имеет свои определённые трудности не только финансового и затратного характера, но и нормативно-правового.

Как правило, за нормативный базис построения системы управленческого учёта множество авторов научных работ принимают общепринятую нормативно-правовую базу, регулиующую методики организации и ведения учёта отдельных активов обязательств (Приложение А). Это во многом оправдано, поскольку зачастую, помимо собственно

методики ведения учёта нормативно-правовые акты содержат, в том числе и указание на возможность осуществления управленческих процедур в отношении него.

Большинство методических указаний и рекомендаций, разработанных для регламентации отраслевых особенностей ведения учёта по видам деятельности, также предусматривают разделы, отражающие методику или правила организации учёта для целей управления. Раскроем содержание основных.

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях<sup>239</sup>:

- предложено определение и обозначен круг задач управленческого учёта (п.47);

- предложены терминологические основы понятий «центр затрат» (п.48) и «центр ответственности» (п.49) и определены подходы к их выделению.

2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве<sup>240</sup>:

- отражены управленческие аспекты учёта затрат и продукции в молочном и мясном скотоводстве;

- дано определение управленческого учёта как специальной подсистемы бухгалтерского учёта, нацеленной на поиск, сбор, регистрацию, интерпретацию, выработку и представление необходимой для управления информации (п. 134);

- обоснована необходимость формирования комплексной бухгалтерской и контрольно-аналитической информации для установления или выяснения причинно-следственных связей между факторами

---

<sup>239</sup>Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях : приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 №792

<sup>240</sup>Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв.Минсельхозом РФ)

производства (п. 134);

- даны рекомендации по формированию информационного обеспечения потребностей управления с учётом отраслевой специфики (п. 136);

- доказана необходимость налаживания сотрудничества между руководителями, экономистами, инженерами, агрономами, зоотехниками и другими специалистами, принимающими оптимальные решения по выполнению производственных программ (п. 137), а также необходимость создания в скотоводстве системы управленческого учёта по модели управления производством «затраты - выпуск – результат» с учётом технико-экономических, технологических, биологических и экологических особенностей, присущих скотоводству, что особенно важно для крупных и средних сельскохозяйственных организаций (пп.137-143).

3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат и выхода продукции в растениеводстве<sup>241</sup>:

- даны классификация затрат в растениеводстве для принятия управленческих решений (п. 149), определение вмененных издержек или затрат по упущенной выгоде (п. 150);

- определены подходы к выбору критериев стоимостной оценки, объектов в растениеводстве, для чего различают экономическую оценку, рыночную и хозяйственную стоимость;

- определены методические подходы к постановке системы бюджетирования, применительно к растениеводству для практической реализации производственной программы определен порядок плановых расчётов по следующим основным направлениям:

1) план оптимального использования рабочей силы (трудовых ресурсов);

2) план удобрения полей;

3) план обеспечения отраслей животноводства кормами;

---

<sup>241</sup>Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат и выхода продукции в растениеводстве (утв.Минсельхозом РФ 22.10.2008 )



4) план движения денежных средств;

5) финансовый план (пп. 152-157).

- определены основные показатели экономической эффективности применительно к растениеводству при планировании (бюджетировании), отражаемые в управленческом учёте (п. 158).

4. Методические рекомендации по разработке учётной политики в сельскохозяйственных организациях<sup>242</sup>:

- установлено, что подходы к формированию рабочего плана счетов могут зависеть от размеров организации, уровня автоматизации управленческих функций, состояния учёта, компетенции бухгалтерских кадров, степени развитости управленческого учёта (п. 16);

- отражена методика ведения управленческого учёта с применением метода «директ-костинг» (п. 29), рекомендованы формы внутренней управленческой отчётности, адаптированные к специфике сельскохозяйственных организаций (отчёт о затратах по обычным видам деятельности при применении метода «директ-костинг», отчёт о результатах по обычным видам деятельности при применении метода «директ-костинг»);

- отражена методика ведения управленческого учёта с применением метода «стандарт-кост», рекомендованы формы внутренней управленческой отчётности (отчёт о затратах по обычным видам деятельности при применении метода «стандарт-кост» и отчёт о результатах по обычным видам деятельности при применении метода «стандарт-кост»);

- определены пять возможных вариантов организации учётно-аналитической системы и учёта затрат в сельскохозяйственной организации.

5. Методические рекомендации по вопросам планирования и учёта затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на предприятиях издательской деятельности<sup>243</sup>:

---

<sup>242</sup>Методические рекомендации по разработке учётной политики в сельскохозяйственных организациях (утв. Минсельхозом РФ 16.05.2005)

<sup>243</sup>Методические рекомендации по вопросам планирования и учёта затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на предприятиях издательской деятельности (согласовано МПТР РФ 25.11.2002).

- 1) для издательства предусматриваются возможности:
  - самостоятельно устанавливать организационную форму бухгалтерской работы исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования;
  - определять в установленном порядке форму и методы бухгалтерского учёта, а также технологию обработки учётной информации;
  - разрабатывать систему управленческого учёта, отчётности и контроля (п. 4.2).

2) рекомендованы методика планирования (бюджетирования) затрат на выпуск и реализацию издательской продукции, примерная система бюджетов и их формы (разд. 3).

6. Методические положения по планированию, учёту затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса<sup>244</sup>: в разд. 6 определена методика использования системы «директ-костинг» в планировании, учёте затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях химического комплекса.

7. Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 г. № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению»<sup>245</sup>: определены методические подходы к организации учётно-аналитической системы сельскохозяйственных организаций с использованием пяти основных вариантов:

- 1) традиционным способом, предусматривающим совокупное

---

<sup>244</sup>Приказ Минпромнауки РФ от 04.01.2003 №2 «Об утверждении Методических положений по планированию, учёту затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса.

<sup>245</sup>Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 №654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению.

отражение затрат;

2) структурирование затрат по статьям и элементам (без обособления общих управленческих расходов);

3) с разграничением общих управленческих расходов за отчётный период и формированием сокращённой (частичной) производственной себестоимости;

4) на основе автономного ведения счетов затрат в системе финансового учёта;

5) с применением замкнутой (объединённой) системы финансового и управленческого учёта.

8. Методические рекомендации по вопросам планирования и учёта затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на полиграфических предприятиях<sup>246</sup>: определены понятие «бюджетирование»; этапы финансового планирования; конфигурация системы функциональных бюджетов; рекомендуемые формы сводного бюджета и функциональных бюджетов, бюджетов по статьям расходов; рекомендуемые для выделения виды центров ответственности; составляющие сводного бюджета: исходные прогнозные данные, производственная программа, баланс прибылей и убытков, баланс предприятия, отчёт о движении денежных средств.

Существующие в настоящее время нормативно-правовые акты, регулирующие порядок организации и ведения бухгалтерского учёта и отчётности, содержат обязательные и общие для всех хозяйствующих субъектов требования к формированию, отражению и предоставлению информации о фактах хозяйственной деятельности, ни коем образом не учитывающие какие-либо факторы негативного воздействия и влияния на степень резистентности экономического субъекта, в виду отсутствия заинтересованности в информации данного рода внешними пользователями. Поэтому желание руководства компании по внедрению в структуру

---

<sup>246</sup> «Методические рекомендации по вопросам планирования и учёта затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на полиграфических предприятиях» (согласовано МПТР России 25.11.2002)

управления системы контроллинга резистентности определяется и регламентируется исключительно внутренними документами, разработанными самостоятельно и регламентирующими деятельность такой структуры, осуществляющей контроллинг резистентности экономического субъекта. Для этих целей необходимо создать регламент управленческого учёта в целях контроллинга резистентности.

Прежде чем приступить к созданию регламента управленческого учёта для целей контроллинга резистентности предлагаем сначала рассмотреть взаимодействие управленческого учёта и контроллинга резистентности (Рисунок 5.1).

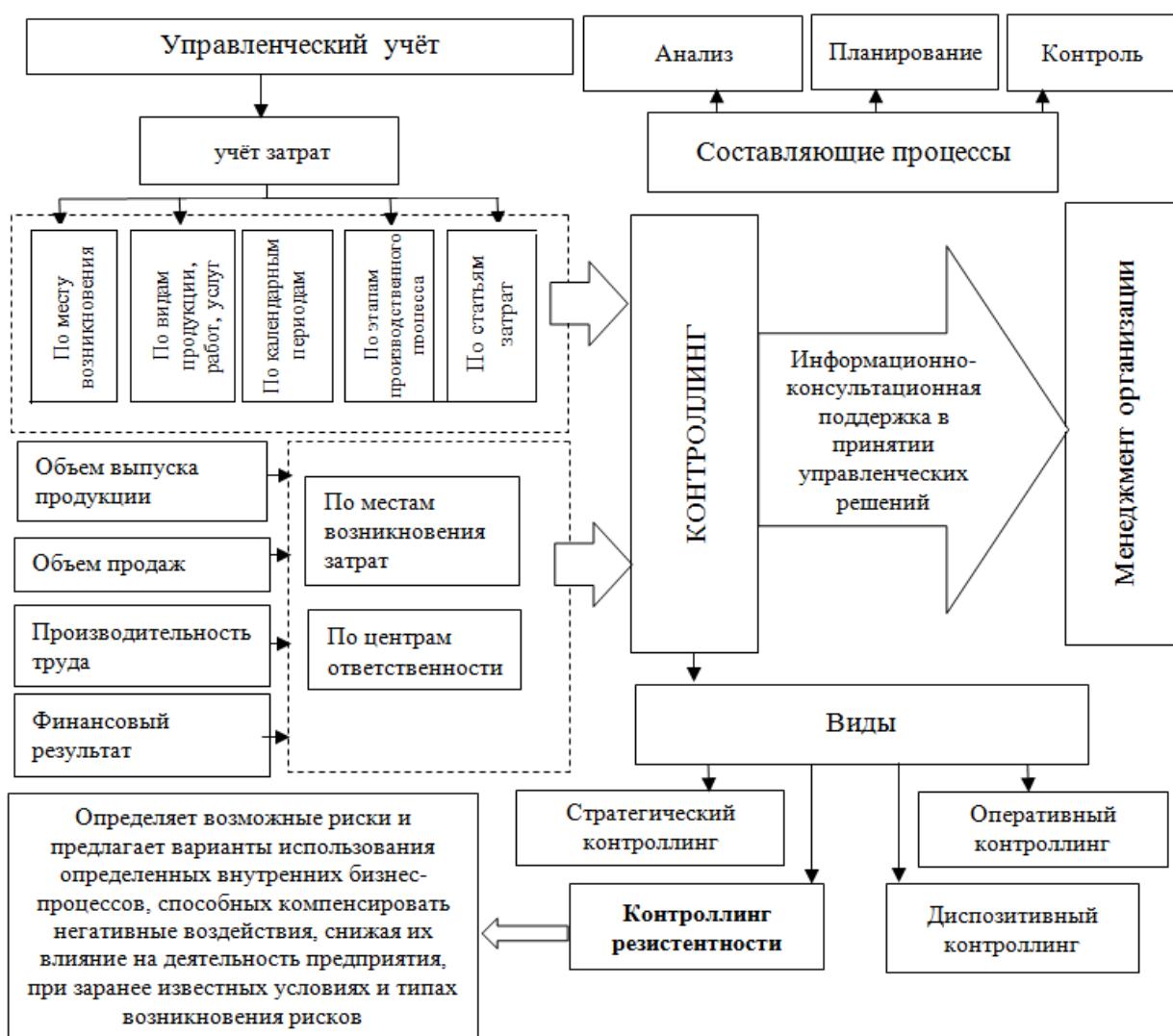


Рисунок 5.1 – Схема взаимодействия управленческого учёта и контроллинга резистентности

Из представленной нами схемы видно, что управленческий учёт является основным источником информации для целей контроллинга резистентности, реализация которого позволит выявить возможные риски и предложить варианты использования определённых внутренних бизнес-процессов, способных компенсировать негативные воздействия, снижая их влияние на деятельность предприятия, при заранее известных условиях и типах возникновения рисков.

В связи с этим, для корректной работы контроллинга резистентности на предприятии необходимо разработать регламент управленческого учёта как основного источника исходных данных для целей контроллинга резистентности. Регламентация системы управленческого учёта для целей контроллинга резистентности экономического субъекта позволит выполнить следующие основные функции, представленные на рисунке 5.2.

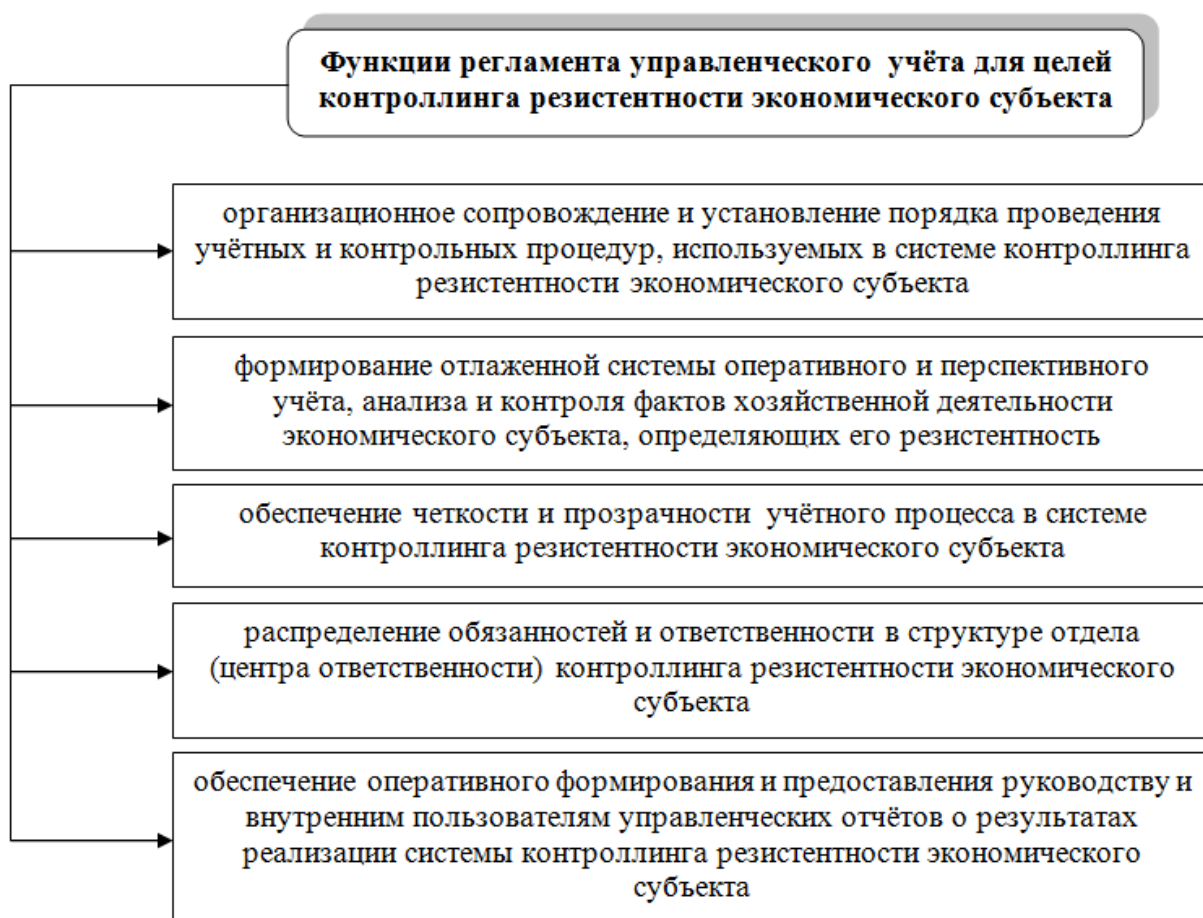


Рисунок 5.2 – Функции регламента управленческого учёта для целей контроллинга резистентности экономического субъекта

Каждый экономический субъект в интересах своей деятельности и целей постановки контроллинга резистентности должен будет выделить конкретные требования к регламенту управленческого учёта, которые также необходимо прописать в регламенте (Рисунок 5.3).



Рисунок 5.3 – Основные требования к регламенту управленческого учёта для целей контроллинга резистентности экономического субъекта

Разработка регламента управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта должна проводиться поэтапно. На рисунке 5.4 представим последовательность этапов разработки

регламента управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта.

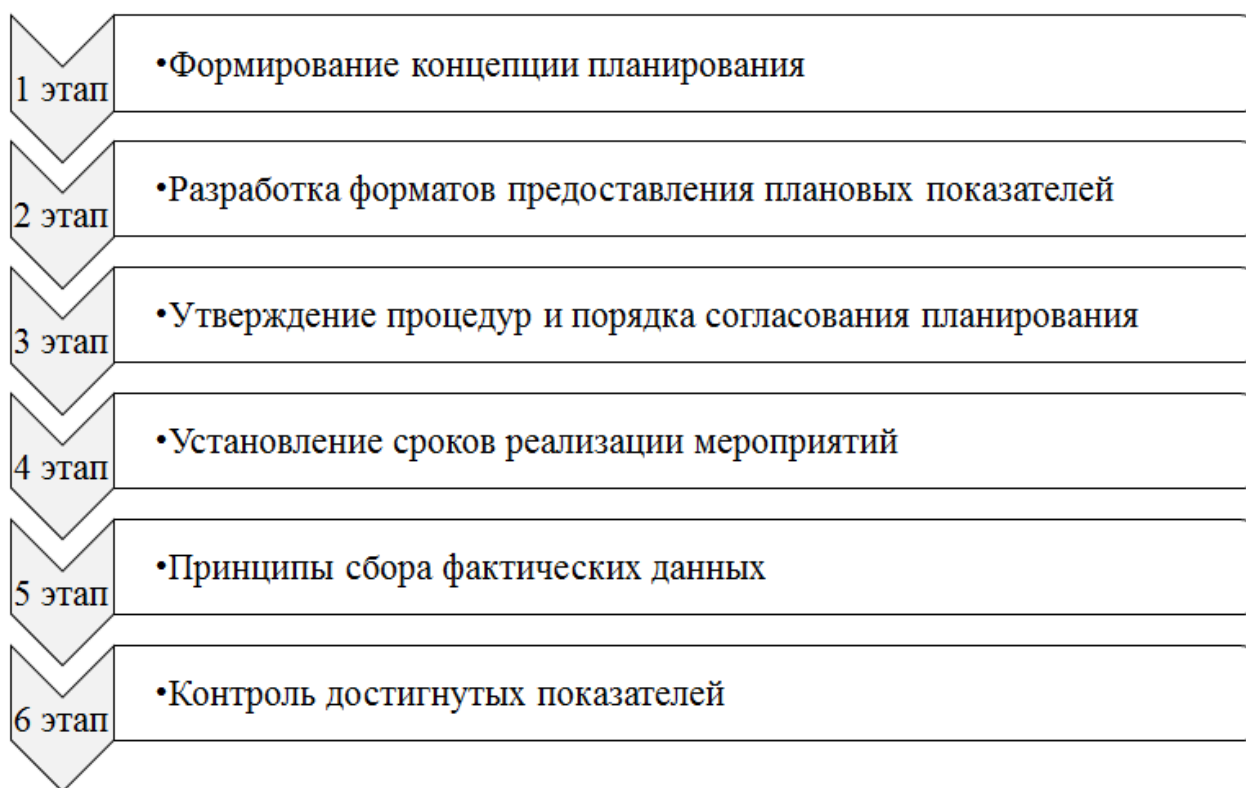


Рисунок 5.4 – Последовательность этапов разработки регламента управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта

Начальным этапом разработки регламента управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта является формирование концепции планирования. На данном этапе определяется концепция, подходы и единицы планирования, необходимые для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта.

Основными целями планирования для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта будут являться:

- установка объективного перспективного развития структуры экономического субъекта, направленного на устойчивое развитие;
- рационализация используемых ресурсов экономического субъекта в

целях устойчивого развития;

- поиск новых ресурсов для достижения поставленных задач, направленных на устойчивое развитие экономического субъекта;
- снижение риска возникновения банкротства до минимального уровня;
- всестороннее обеспечение реализации научно-технической политики;
- оптимизация контрольных мер, направленных на устойчивое развитие экономического субъекта.

Для целей контроллинга резистентности экономического субъекта целесообразно использовать все три вида планирования – стратегическое, оперативное и текущее, т.к. степень резистентности предприятия не может находиться на неизменном уровне постоянно и зависит от множества факторов, которые необходимо планировать и анализировать не только на данный момент времени, но и на перспективу. Именно такое планирование позволит обеспечить руководство предприятия более ценной информацией, необходимой для принятия верных управленческих решений, направленных на устойчивое развитие предприятия.

На практике используются три подхода к планированию: «сверху вниз», «снизу вверх» и комбинированный подход.

Метод планирования «сверху вниз» предполагает определение плановых показателей для потребностей контроллинга резистентности руководством и пользователями результатов планирования. В данном случае план будет полностью соответствовать целям и требованиям руководства. На наш взгляд такой метод планирования для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта будут существенно искажать реальную картину развития предприятия, т.к., в большинстве случаев, руководство предприятия интересуют, в основном, финансовые показатели, упуская из вида наличие факторов, оказывающих воздействие на них. В связи с этим, может возникнуть ошибочное понимание сложившейся ситуации и приняты неверные управленческие решения, что еще больше



усугубят положение предприятия, а еще хуже – приведут к неустойчивому состоянию и банкротству.

Планирование «снизу вверх» для целей контроллинга резистентности экономического субъекта тоже будет иметь определённые недостатки. Так разработкой планов и формированием плановых показателей будут заниматься только исполнители. В данном случае существует вероятность занижения показателей исполнителями в виду привязанности и зависимости величины их оплаты труда от выполнения планов.

Поэтому наиболее целесообразно для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта использовать третий метод – комбинированный, при котором руководство и исполнителя будут находиться в «производственном симбиозе». Такой метод подразумевает, что руководство определяет стратегические цели и базовые показатели резистентности предприятия, а исполнители планов разрабатывают и дополняют его содержание конкретными показателями, прошедших предварительное согласование со всеми заинтересованными пользователями.

В качестве регламентов управленческого учёта для потребностей контроллинга уровня резистентности во внутреннем документообороте экономического субъекта могут выступать следующие организационно-правовые документы:

- 1) регламент организационной структуры;
- 2) регламент финансовой структуры;
- 3) регламент управленческой учётной политики для потребностей контроллинга резистентности;
- 4) Положение о бюджетировании для потребностей контроллинга резистентности;
- 5) Положение о формировании управленческой отчётности для потребностей контроллинга резистентности;
- 6) Альбом хозяйственных операций управленческого учёта для

потребностей контроллинга резистентности;

7) Положение о составе затрат для целей контроллинга резистентности;

8) Система показателей деятельности для потребностей контроллинга резистентности;

9) Положение о документообороте для целей контроллинга резистентности;

10) Регламенты сбора и учёта фактической информации для потребностей контроллинга резистентности;

11) План счетов управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности.

Основной документ, регламентирующий процесс управленческого учёта для целей контроллинга резистентности – Положение об управленческом учёте для целей контроллинга резистентности. Данное Положение должно содержать следующие разделы:

1) классификатор управленческой отчётности для целей контроллинга резистентности;

2) форматы управленческой отчётности для целей контроллинга резистентности;

3) организационно-временной регламент управленческого учёта для целей контроллинга резистентности:

- регламент сбора и ввода информации в учётную систему для целей контроллинга резистентности;

- регламент формирования управленческой отчётности для целей контроллинга резистентности;

4) ответственность за исполнение регламента управленческого учёта для целей контроллинга резистентности:

- ответственность за предоставление исходных данных для целей контроллинга резистентности;

- ответственность за ввод информации в учётную систему для целей

контроллинга резистентности;

- ответственность за формирование управленческой отчётности для целей контроллинга резистентности;

5) глоссарий.

Регламент сбора и ввода данных в управленческую учётную систему для целей контроллинга резистентности должен быть привязан к типовым хозяйственным операциям, регулярно выполняемым в процессе деятельности предприятия. Так регламент сбора и ввода данных управленческого учёта для целей контроллинга резистентности экономического субъекта будет содержать следующие основные компоненты, представленные на рисунке 5.5.

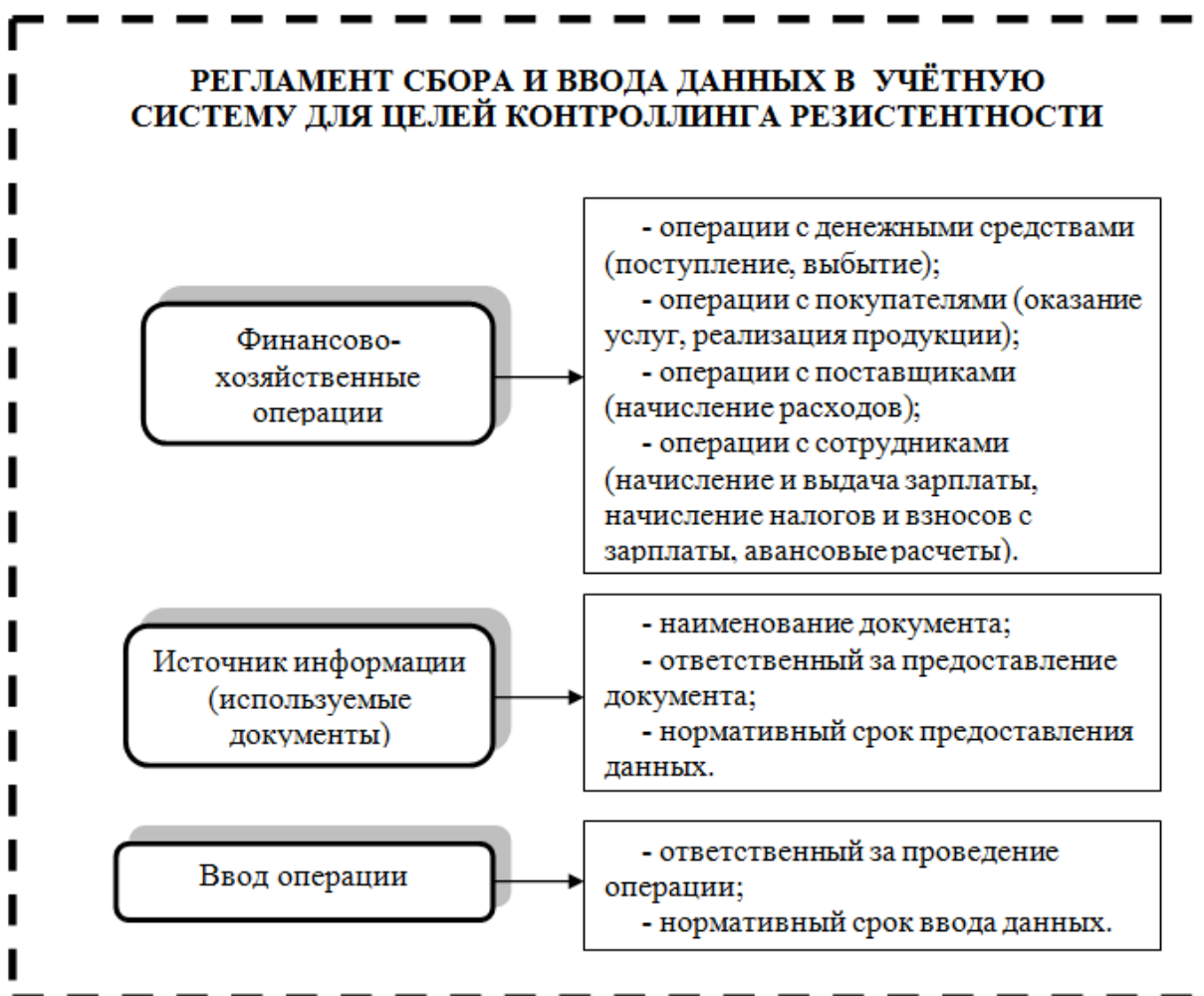


Рисунок 5.5 – Основные компоненты регламента сбора и ввода данных в учётную систему для целей контроллинга резистентности экономического субъекта

Причём каждый экономический субъект вправе корректировать или добавлять свои компоненты с учётом своих структурных особенностей или сферы функционирования. В ходе разработки и внедрения регламента управленческого учёта для целей контроллинга резистентности экономического субъекта также следует определить механизм контроля его исполнения. Для этого предлагаем использовать регламент подготовки управленческой отчётности для целей контроллинга резистентности, основные компоненты которого представлены на рисунке 5.6.

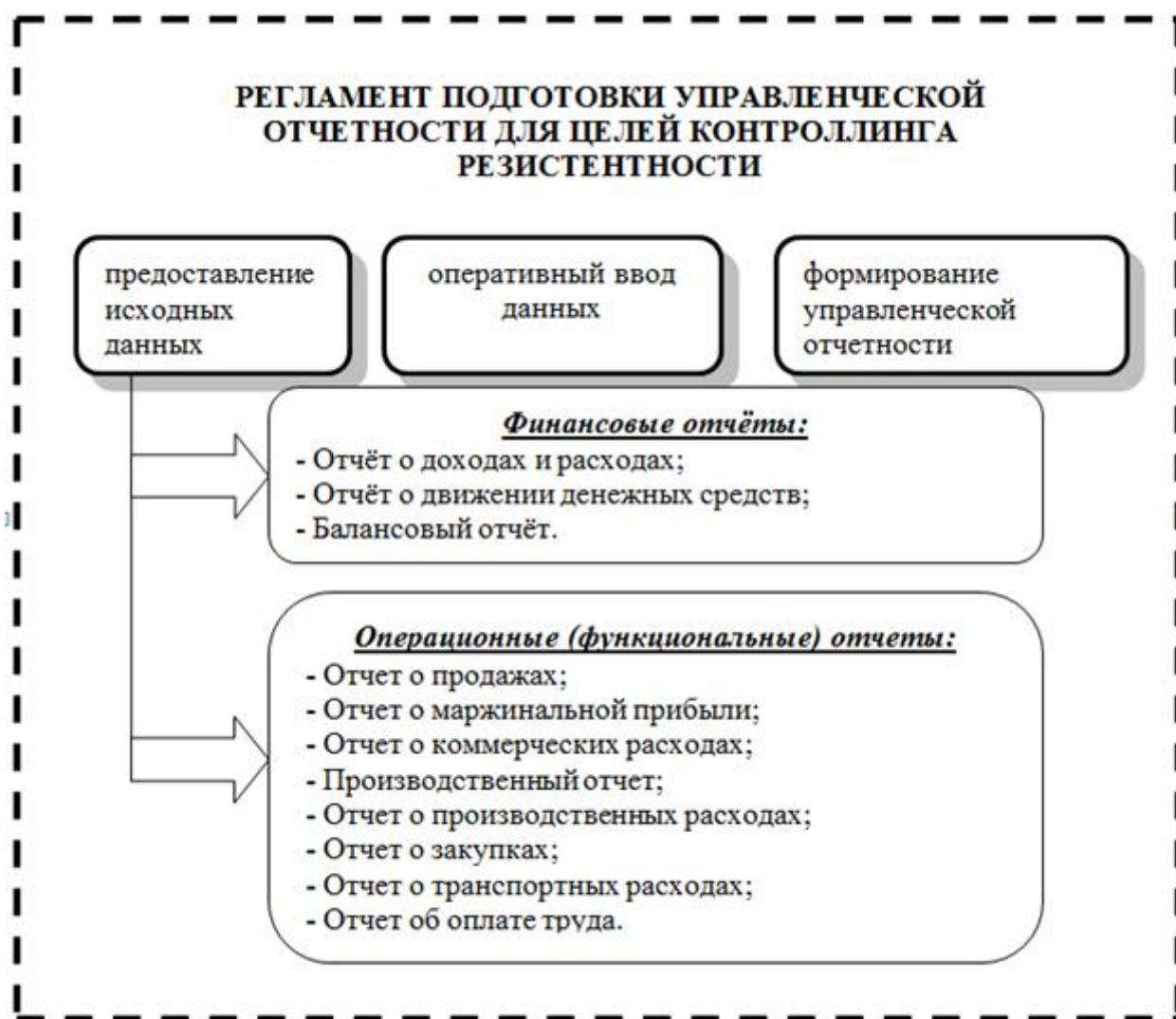


Рисунок 5.6 – Основные компоненты регламента подготовки управленческой отчётности для целей контроллинга резистентности экономического субъекта

Данный регламент должен быть привязан к классификатору управленческой отчётности экономического субъекта с полным перечнем всех управленческих отчётов.

Как и регламент сбора и ввода данных в учётную систему для целей контроллинга резистентности, регламент подготовки управленческой отчётности для целей контроллинга резистентности может корректироваться и дополняться другими видами управленческих отчётов или другими компонентами регламента в зависимости от вида деятельности и организационной структуры экономического субъекта.

Четкое выполнение регламента управленческого учёта для целей контроллинга резистентности возможно за счет внедрения трехуровневой ответственности за его исполнение:

1) ответственность за предоставление исходных данных в требуемые сроки и в определенном формате;

2) ответственность за оперативный ввод данных в учётную систему в соответствии с функционирующим стандартом учёта и учётной политикой в требуемые сроки;

3) ответственность за формирование управленческой отчётности в соответствии с принятой методикой учёта и в требуемые сроки.

Для этих целей руководству предприятия необходимо разработать систему штрафных санкций за непредставление необходимой документации в нужный срок. Размер штрафных санкций предлагаем определять в зависимости от типа исходных данных, количества документов данных типов, а также их значимости. Кроме того, для каждого типа документов должны быть закреплены ответственные за их предоставление.

Таким образом, четкое разграничение обязанностей и ответственности за выполнение требований к предоставлению управленческой информации для целей контроллинга резистентности экономического субъекта позволит руководству и всем участникам учётной системы понять важность, точность

и оперативность их работы для корректного функционирования данной системы, а грамотная регламентация учётно-контрольных процессов закрепит основные моменты таких процессов и обеспечит ясность и удобство использования основных положений.

5.2 Модель использования и формирования внутренней отчётности в процессе функционирования контроллинга резистентности экономического субъекта

В системе управления предприятием ключевым поставщиком данных, информационно обеспечивающим процесс принятия управленческих решений, а, следовательно, и структурным элементом всей системы информационного обеспечения на предприятии является отчётность.

Бухгалтерская отчётность в системе управления предприятием, как элемент информационного обеспечения, имеет свои несомненные преимущества за счет своей унифицированности, формальности, структурированности, обязательности, регулярности и публичности, однако, эти формы не в полной мере раскрывают все необходимые данные для полноценного функционирования и реализации контроллинга резистентности предприятия. Поэтому руководству зачастую приходится пользоваться внутренней отчётностью, сформированной в соответствии с его требованиями по информационному содержанию, срочности и периодичности предоставления необходимых данных о деятельности предприятия, служащие для оперативного управления и информационного обеспечения контроллинга резистентности.

С точки зрения функционала, который несёт бухгалтерская управленческая отчётность в системе комплексного бухгалтерского учёта, выделим следующие её функции:

– информационная функция: бухгалтерская управленческая отчётность

– ключевой агрегатор информационных потоков, востребованных при принятии руководством предприятия управленческих решений;

– плановая функция: формируемые в системе управленческой отчётности потоки данных выступают основой при осуществлении руководством предприятия процесса планирования деятельности экономического субъекта и в определении отклонений заданных параметров от нормативных значений;

– систематизирующая функция: в процессе формирования управленческой отчётности происходит систематизация как входящих, так и исходящих информационных потоков, что позволяет получить комплексную характеристику параметров деятельности экономического субъекта и осуществлять комплексную оценку её результатов;

– аналитическая функция: сведения, содержащиеся в управленческой отчётности, позволяют осуществлять анализ эффективности управленческой деятельности;

– организационная функция: внутренняя (управленческая) отчётность информационно обеспечивает управление на всех уровнях, поддерживая взаимную связь между ними и способствуя трансформации и оптимизации организационной структуры экономического субъекта.<sup>247</sup>

Как и к любой управленческой информации, к информации управленческой отчётности для целей контроллинга резистентности экономического субъекта будут предъявляться следующие формальные требования<sup>248</sup>, представленные на рисунке 5.7.

Информационное обеспечение контроллинга резистентности экономического субъекта использует данные различных внутриорганизационных структур управления производством таких как:

---

<sup>247</sup> Маслова, О.Г. Модели управленческих отчётов по сегментам деятельности сельскохозяйственных предприятий / О.Г.Маслова // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. - №9. – С.20-29.

<sup>248</sup> Кожухова, О.С. Отчётность – основа информационного обеспечения системы контроллинга нефтегазового холдинга / О.С. Кожухова // УЭКС. - 2012. - №7 (43)

финансово-экономический отдел, отдел бухгалтерского учёта, отдел материально-технического снабжения, отдел хозяйственного обеспечения, отдел маркетинга, отдел кадров, отдел информационных технологий и производственный отдел.

<b>Краткость</b>
• Информация должна быть четкой, не содержать ничего лишнего и не концентрировать внимание ее потребителя на несущественных или не относящихся к делу сведениях
<b>Точность</b>
• Пользователь должен быть уверен, что информация не содержит ошибок или пропусков, а также намеренного искажения
<b>Оперативность</b>
• Информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность быстро сориентироваться и вовремя принять эффективное управленческое решение. В противном случае она малопригодна для целей управления
<b>Объективность</b>
• Информация должна быть непредвзятой и беспристрастной, дающей объективную оценку ситуации
<b>Целесообразность</b>
• Информация должна соответствовать той цели, для которой она подготовлена. Информация должна помогать в решении конкретных управленческих задач
<b>Сопоставимость</b>
• Информация, полученная в разное время и по различным отделам/подразделениям, должна быть сопоставима
<b>Аналитичность</b>
• Информация, используемая для внутренних управленческих целей, должна содержать данные текущего экспресс-анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами
<b>Полезность</b>
• Информация должна привлекать внимание руководителей к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия
<b>Рентабельность</b>
• Подготовка информации не должна стоить больше, чем выгоды от ее использования. Затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономический эффект от ее использования
<b>Адресность</b>
• Информация должна отвечать требованиям конкретного пользователя и соответствовать уровню его подготовленности и положению в иерархии компании
<b>Конфиденциальность</b>
• Управленческая информация носит конфиденциальный характер и требует защиты

Рисунок 5.7 – Требования к информации управленческой отчетности для целей контроллинга резистентности экономического субъекта



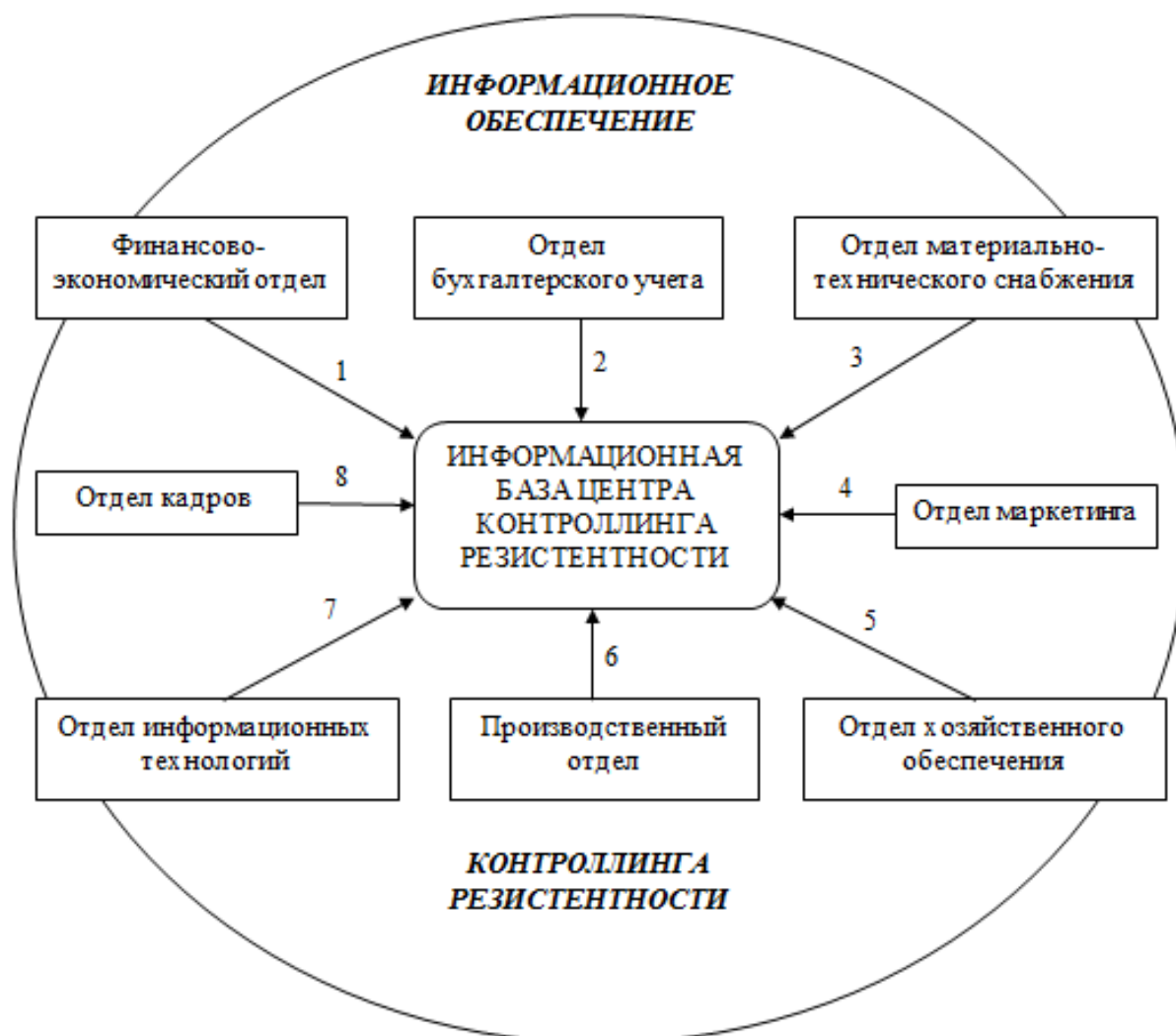
И именно в учётно-аналитической системе, структурно состоящей из бухгалтерского (финансового), налогового и управленческого учёта, а также учёта по правилам международных стандартов, аккумулируются все возможные информационные потоки, посредством которых возможно осуществлять оценку особенностей, характера и результатов его функционирования. Интеграция этих трех подсистем позволяет формировать качественное информационное поле. Требования к информации управленческой отчётности для целей контроллинга резистентности экономического субъекта в рамках единой системы формирования учётно-аналитической информации экономического субъекта приведена на рисунке 5.7. Далее на рисунке 5.8 приведена схема входящих информационных потоков во взаимодействии подразделений экономического субъекта в целях информационного обеспечения контроллинга его резистентности.

Так центр контроллинга резистентности экономического субъекта является аккумулирующим центром входящих информационных потоков различных подразделений предприятия, и составляют внутреннюю информационную базу необходимых данных для выполнения аналитических и контрольных процедур в рамках реализации контроллинга резистентности.

В процессе сбора, обработки, анализа и контроля входящих данных для целей контроллинга резистентности экономического субъекта формируются исходящие информационные потоки в виде внутренних отчётов, содержащих необходимые показатели и результаты их оценки для руководителей и других внутренних пользователей такой информации в целях принятия верных управленческих решений.

Содержание внутренних отчётов контроллинга резистентности должно в полной мере отражать всю необходимую информацию для пользователей, а формы и сроки их предоставления удовлетворять потребностям оперативного управления. Все это прописывается в регламенте управленческого учёта в целях контроллинга резистентности

экономического субъекта, рассмотренного нами ранее.



- 1 – информация о плановой численности, средней зарплате по категориям, плановой трудоёмкости по видам продукции;
- 2 – информация о расходах на налоги, фактические данные;
- 3 – информация по проектам местам возникновения затрат (по основным видам продукции и по вспомогательным материалам);
- 4 – информация о заключенных договорах и коммерческих расходах;
- 5 – информация о расходах на энергозатраты, расходах на содержание и обслуживание оборудования;
- 6 – информация о проектах местам возникновения затрат;
- 7 – информация о расходах по вычислительным работам;
- 8 – информация о расходах на подготовку кадров.

Рисунок 5.8 – Схема входящих информационных потоков во взаимодействии подразделений экономического субъекта в целях информационного обеспечения контроллинга резистентности

На рисунке 5.9 представим процесс формирования исходящих информационных потоков контроллинга резистентности экономического

субъекта для внутренних пользователей.

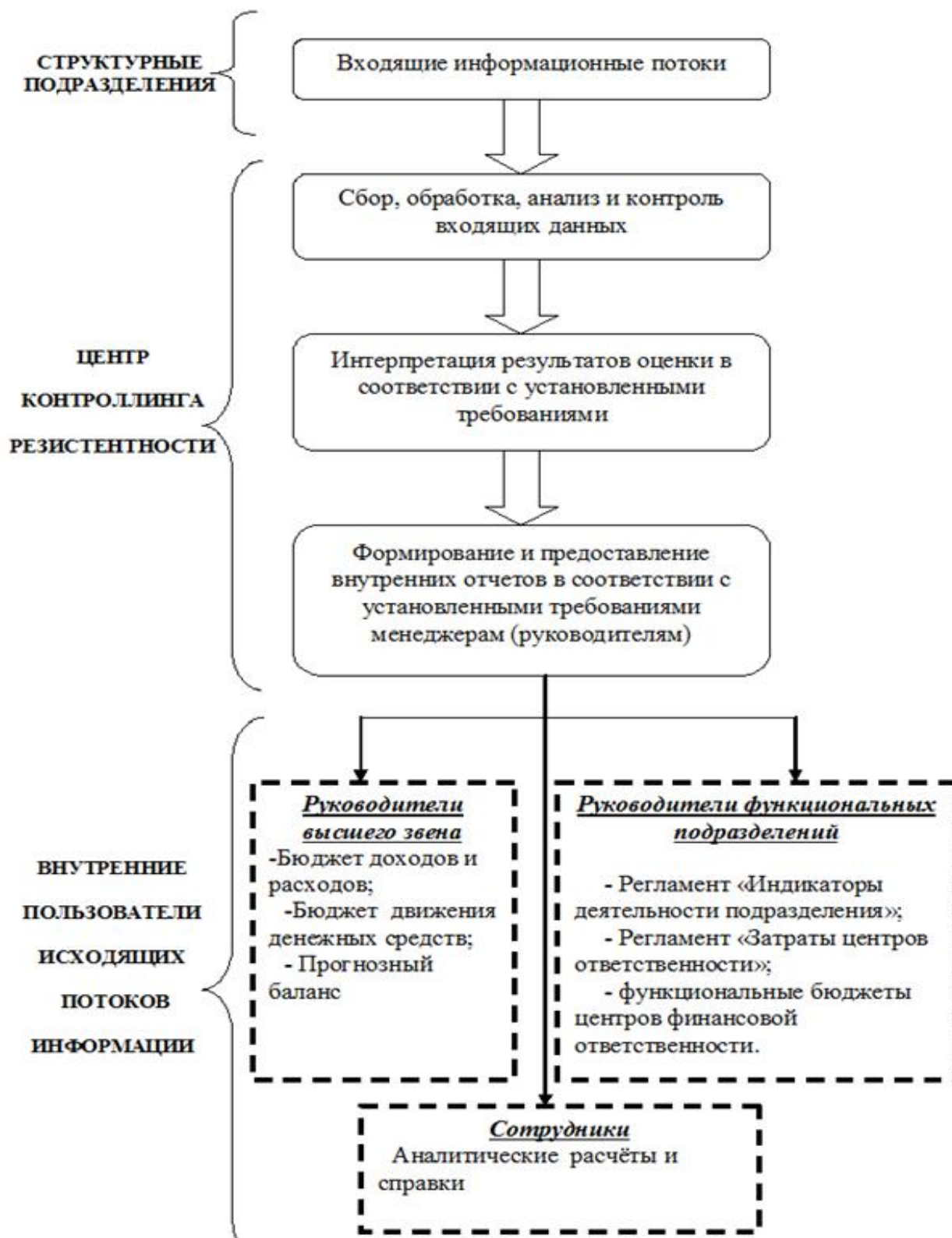


Рисунок 5.9 – Процесс формирования исходящих информационных потоков контроллинга резистентности экономического субъекта для внутренних пользователей

Процесс контроллинга резистентности экономического субъекта включает в себя этап бюджетирования, в контуре которого обеспечиваются информационные потребности эффективного управления потоками финансовых и нефинансовых средств, рост платежеспособности, а вместе с ней и невосприимчивости, посредством сбалансированности денежных потоков по поступлению и выбытию денежных средств. Исходящая информация контроллинга резистентности отражается в бюджетах. Главными отчётами бюджетирования являются бюджет доходов и расходов и бюджет денежных средств.

Так отчёты, формируемые в центре контроллинга резистентности, должны содержать следующие основные данные за определённый период:

- информация о показателях по продажам, прибыли, чистым активам;
- информация о результатах анализа показателей ликвидности и рентабельности;
- информация о показателях бухгалтерской отчётности;
- информация о динамике показателей отчётности за несколько предшествующих периодов;
- информация о результатах оценки рисков банкротства и кредитоспособности.

Мы считаем, что информация о результатах оценки рисков банкротства и кредитоспособности будет являться особо важной и результирующей для проведения экспресс-оценки резистентности экономического субъекта в рамках контроллинга резистентности для принятия верных управленческих решений руководством предприятия. В связи с этим представим модель формирования внутренней отчётности в рамках функционирования контроллинга резистентности экономического субъекта (Рисунок 5.10).

Формирование таких внутренних отчётов производится в свободной форме, удобной для понимания и использования всеми заинтересованными лицами в процессе принятия управленческих решений.

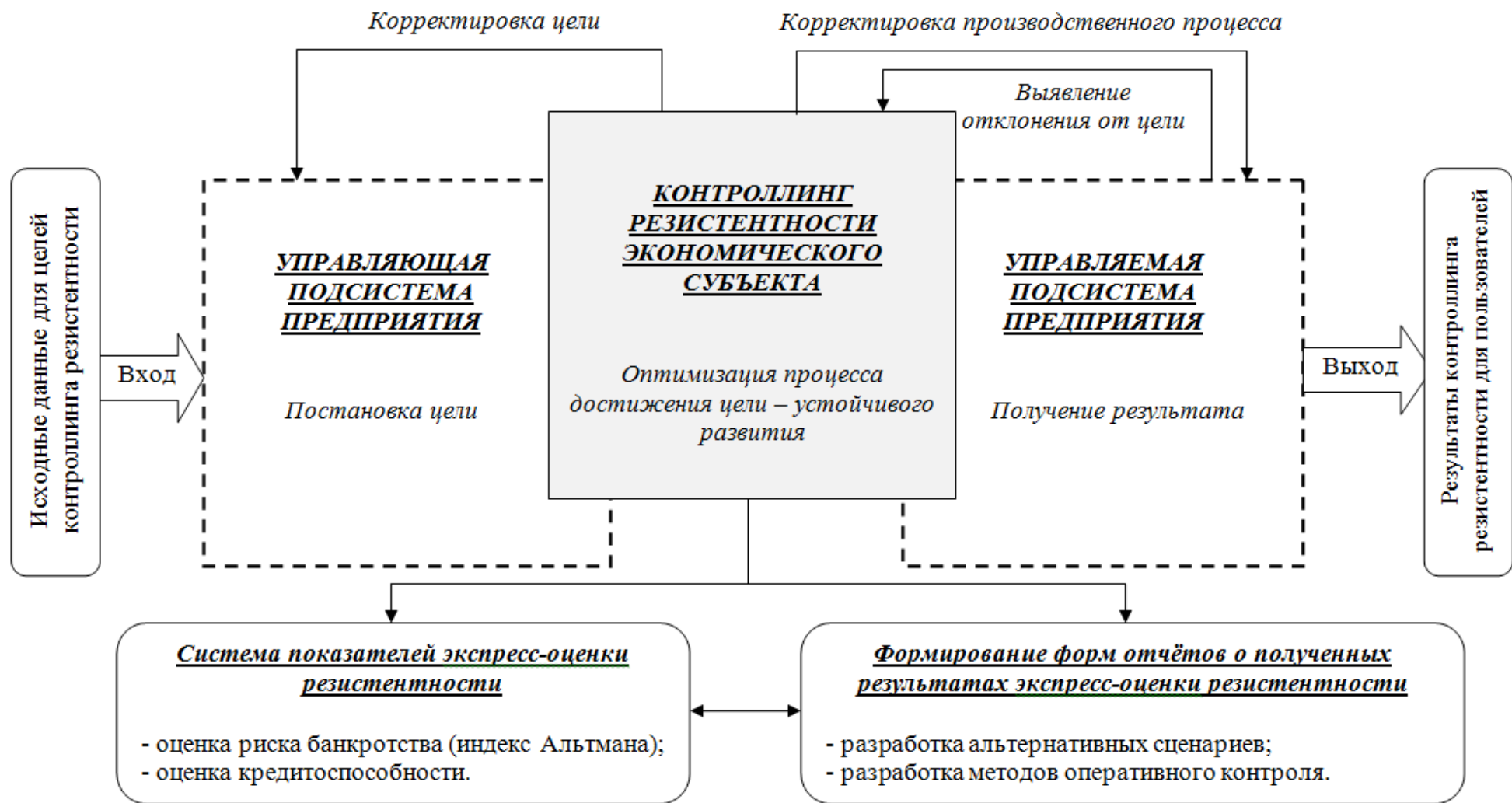


Рисунок 5.10 – Модель формирования внутренней отчётности в рамках функционирования контроллинга резистентности экономического субъекта

Также требуется обеспечение постоянного оперативного мониторинга показателей данных отчётов с целью оперативного выявления возможных рисков и отклонений и разработки альтернативных вариантов решения возникшей проблемы.

Поэтому на практике целесообразно осуществить внедрение контроллинга резистентности предприятия в функционирующую автоматизированную информационную систему предприятия.

В целях оперативной оценки риска банкротства и оценки платёжеспособности предприятия, используемой в предлагаемой нами экспресс-оценке резистентности предприятия, достаточно предоставления данных ежемесячного бухгалтерского баланса для целей контроллинга резистентности. Ежемесячный мониторинг данных показателей позволит оценить вероятность наступления банкротства, а сравнительный анализ динамики данного показателя покажет изменения его уровня, что позволит выявить различного рода отклонения и разработать альтернативные варианты решения проблемы.

Применение информационных технологий с целью автоматизации управленческого учёта отвечает требованиям цифровизации и способствует росту доступности и качества информации о ключевых параметрах деятельности и, как следствие, качества принимаемых управленческих решений и эффективности деятельности.

Автоматизация управленческого учёта должна включать как минимум два особых информационных модуля:

- аналитический модуль, способный функционально обеспечить обработку сбалансированных показателей;

- агрегирующий, консолидирующий обработанные данные, и обеспечивающий обмен этими данными с заинтересованными участниками процесса управления.



Рисунок 5.11 – Формирование управленческой отчетности для потребностей контроллинга резистентности посредством автоматизированной информационной системы предприятия

Использование автоматизированной системы в управленческом учёте для потребностей контроллинга резистентности на предприятии позволит значительно сократить временные и финансовые затраты, связанные с вводом данных и проведением аналитических и контрольных процедур. В общем виде можно представить схему информационного обеспечения формирования управленческой отчётности для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта (Рисунок 5.11).

Таким образом, контроллинг резистентности экономического субъекта тесно взаимосвязан с управляющей и управляемой подсистемами предприятия, а также с различными структурными подразделениями с целью получения исходных данных для потребностей контроллинга резистентности и предоставления полученных результатов оценки в виде отчётов свободной формы, понятной и удобной в применении и интерпретации всеми заинтересованными лицами и пользователями в процессе принятия релевантных управленческих решений.

### 5.3 Оценка резистентности на основе параметров стоимости

Происходящая в современном обществе глобальная трансформация экономико-политических процессов объективно влияет и на условия функционирования отдельных экономических субъектов, вынуждая их искать оптимальную модель управления, позволяющую оперативно осуществлять мониторинг уровня затрат и доходов, и, вместе с тем, не допускать снижения эффективности деятельности.

Согласимся с С.А. Бороненковой, утверждающей, что назначение функции учёта предназначается, чтобы «отражать результаты деятельности предприятия и обеспечивать управленческий персонал информацией о



положении объекта управления за конкретный период»<sup>249</sup>. Посредством учёта аккумулируются потоки данных совершаемых предприятием экономических процессов, которые требуются потребителям для целей принятия эффективных и аргументированных решений управленческого и инвестиционного характера. Данная функция включает в себя процессы по сбору, накоплению и хранению важной информации.

Основными качественными характеристиками современного информационного этапа являются мобильность и аналитичность данных. А основным его базисом в условиях нынешней цифровой реальности в рамках экономического субъекта выступает выбранный руководством метод управления в целом и развитость системы контроллинга в частности. Контроллинг, выступая в качестве организационно-методической, а также информационно-аналитической системы, обеспечивающей содействие менеджменту в реализации его ключевых функций, обладает возможностью генерации процессов системной трансформации и обратной связи в контуре управления с наибольшим эффектом. Именно в рамках эффективно функционирующей системы контроллинга возможно задать вектор развития экономического субъекта и определить возможную скорость достижения поставленных задач и развития на основе изучения специфичности среды функционирования (как внешней, так и внутренней), а также планируя и экономически обосновывая изменения, происходящие во всех функциональных подсистемах организации.

В то же время адекватный отбор модели построения учётно-аналитического пространства в рамках системы контроллинга предоставляет руководству возможность качественного управления параметрами своей деятельности, что тем самым обуславливает возможность получения экономическим субъектом конкурентных преимуществ. Эффективность

---

<sup>249</sup> Бороненкова, С.А. Трансформация экономического анализа в условиях реформирования бухгалтерского учёта : автореферат дис ...доктора экономических наук: 08.00.12 / Ур. гос. эконом. ун-т. – Екатеринбург, 2004. –74 с.

отбора и построения системы управления хозяйствующим субъектом можно оценить на основании по конечным показателям результативности и эффективности.

Обзор подходов к оценке эффективности деятельности экономического субъекта позволяет сделать вывод, в настоящее время все концепции, которых придерживаются авторы, можно сгруппировать в два направления: традиционное (с ориентацией на финансовый вектор) и современное (с многовекторной ориентацией).

Базисом традиционного направления, ориентированного на финансовый вектор является расчёт специальных финансовых показателей для определения рентабельности, которые широко используются для выявления наиболее эффективных направлений деятельности, а также определения необходимости перераспределения внутренних ресурсов и увеличения значений финансовых результатов.

Длительное время в качестве основной цели функционирования экономических субъектов декларировалась максимизация прибыли. Ряд руководителей и в настоящее время уверены, что рост прибыли и доходов от продаж выступают главными стратегическими ориентирами. В современных условиях факт извлечения прибыли перестаёт быть ориентиром в определении целевых установок деятельности экономического субъекта. Сегодня актуален вопрос обеспечения и сохранения его долгосрочной конкурентоспособности. Более того, в ходе значительного числа научных исследований было доказано, что не каждый рост объёма продаж может привести к росту стоимости бизнеса и экономического субъекта в целом.

Таким образом, концепция и целевые установки управления претерпевают трансформацию. Прибыль сегодня – не является целевым ориентиром управления. Это лишь условная бухгалтерская категория, значение которой зависит от вариативности подхода к её определению.

Прибыль и её максимизация больше не выступает целевым ориентиром

и не гарантирует успешности функционирования и устойчивого развития экономического субъекта. Это лишь условная бухгалтерская категория, и её величина находится в прямой зависимости от выбранных параметров учётной политики и вариативности расчётов.

В рамках рыночной и глобальной нестабильности, с целью принятия руководством релевантных текущих и перспективных решений качественное определение эффективности бизнеса должно основываться на показателях, учитывающих условия рынка. В нынешних условиях гораздо важнее в качестве ориентира рассматривать долгосрочную стоимость экономического субъекта. Именно стоимость бизнеса сегодня выступает системообразующим критерием эффективности бизнеса, поскольку с её помощью возможно реализовать важнейшие стадии управления функционированием субъекта:

- системное представление бизнеса (создание стоимости);
- оценка управленческими воздействиями (оценка стоимости);
- организация процесса управления им (управление стоимостью).

В связи с этим в экономике сформировался метод управления хозяйствующими субъектами, ориентированный на ценность хозяйствующих субъектов (концепция управления стоимостью) как показатель оценки бизнеса, а не прибыли.

Данный показатель лежит в основе современной концепции управления – концепции, ориентированной на увеличение стоимости компании (Value Based Management – VBM).

Основополагающие постулаты концепции VBM не подвергаются сомнению, однако дискуссионными остаются проблемы определения её функционала с целью практического прикладного применения.<sup>250</sup>

Показатель эффективности, используемый для оценки экономической прибыли компании (то есть стоимости, добавленной компанией её

---

<sup>250</sup>Головина А.Н. Драйверы эффективности управления стоимостью компании: измерительный аспект / А.Н. Головина // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. Том 10, № 4, 2017

деятельностью в данный период времени). Это расчёт чистой операционной прибыли компании после уплаты налогов за вычетом стоимости капитальных затрат на инвестиции или капитал, используемый в бизнесе.<sup>251</sup>

Как отмечает Т. Коупленд, «в случае, если компанией применяется концепция управления стоимостью, то все её действия должны базироваться на стоимостном мышлении, которое, в свою очередь, обуславливается наличием двух компонентов – системы измерения стоимости и стоимостной идеологии»<sup>252</sup>.

Трансформация целевых установок бизнеса, привела к тому, что сегодня, все инструменты управления должны подчиняться задаче максимизации рыночной стоимости экономического субъекта. Именно стоимостные индикаторы теперь выступают основными критериями при принятии управленческих решений в управлении стоимостью организации.

Еще Соколов Я. В. в своей работе «Управленческий учёт» утверждал, что «одной из предпосылок появления стратегического управленческого учёта является переориентация компаний с традиционной цели максимизации прибыли на наращивание стоимости бизнеса»<sup>253</sup>. Базисом такой переориентации является именно критерий добавленной стоимости.

Очевидно, добиться качественного управления возможно только в отношении процессов, которые поддаются измерению. Если говорить об управлении стоимостью, то ценность расчёта значения показателя экономической добавленной стоимости состоит в том, что с его помощью можно определить, получают ли инвесторы и собственники экономических субъектов, как минимум, такую же доходность, какая была бы возможной в случае вложения ими средств в инвестиции на рынке капитала. Реальная

---

<sup>251</sup> Oxford dictionary of accounting. Fourth edition. – NY.: Oxford University Press Inc., 2010.

<sup>252</sup> 48. Вашакмадзе, Т. Т. Управление стоимостью фирмы в процессе слияния и поглощения на основе взаимодействия со стейкхолдерами : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / Вашакмадзе Теймураз Теймуразович. – Москва, 2013. –186 с.

<sup>253</sup> Соколов, А.Ю. Управленческий учёт (продвинутый уровень). Конспект лекций / А.Ю. Соколов,; Каз.федер.ун-т. – Казань, 2014. –70 с.

прибыль организации, в отличие от бухгалтерской, формируется только в том случае, когда инвесторы получают доход на вложенные средства.

В процессе управления стоимостью организации в рамках учётно-аналитической системы, а именно, подсистемы управленческого учёта, возможно определение целого ряда показателей стоимости, каждый из которых претендует на роль основного критерия стоимости (Рисунок 5.12).

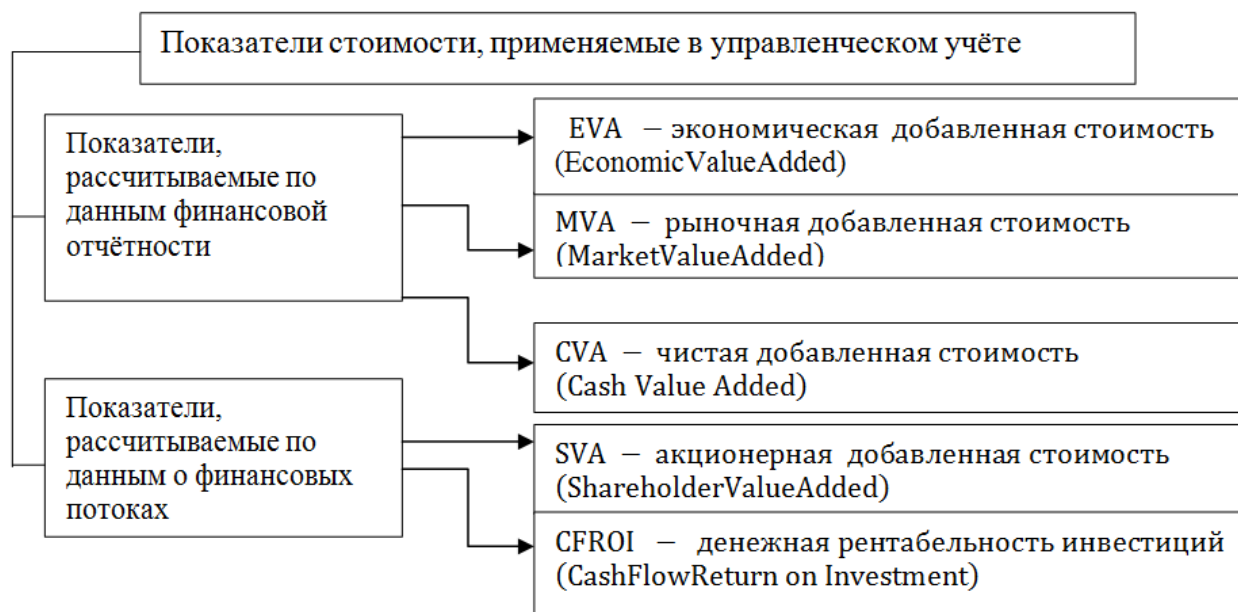


Рисунок 5.12 – Показатели стоимости, применяемые в управленческом учёте

Таким образом, трансформация модели экономических взаимоотношений привела к пересмотру методик определения прибыли и смещению акцентов от традиционного расчёта показателей бухгалтерской прибыли, которая в нынешних условиях не способна дать объективную картину финансовых результатов, к показателям управленческой прибыли, основанным на критериях стоимости. Более того, различия в оценке бухгалтерской и управленческой прибыли зависят от специфики содержания данных, которые нужны руководству, и, как следствие от вариативности расчёта стоимости экономического субъекта.

Отметим, развитие концепции, ориентированной на рост стоимости

компании (Value Based Management) в настоящее время ориентирован на применение, в большей степени оценки внутренней «фундаментальной стоимости»<sup>254</sup> экономического субъекта, чем его рыночной стоимости, поскольку именно показатель внутренней стоимости позволяет осуществить согласованную и полноценную оценку влияния множества внутренних характеристик и внешних (рыночных факторов).

Одним из путей повышения качества учётно-аналитического информационного обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта является интеграция показателей стоимости и системы сбалансированных показателей.

В свою очередь указанные системы не противоречат принципам планирования и бюджетирования. Управленческая составляющая учётно-аналитической системы активно использует указанные инструменты, как в отношении самого экономического субъекта, так и в отношении его центров ответственности.

Комплексное применения инструментария управленческого учёта в сочетании с системой сбалансированных показателей и факторами экономической добавленной стоимости повышает прогностические возможности учётно-аналитической системы, а также её действенность посредством интеграции преимуществ каждой из них. В частности, система сбалансированных показателей, позволяет сформировать целостную и системную картину реализации стратегии, а система показателей добавленной стоимости обеспечивает точность расчётов.

Более того, с целью повышения аналитичности показателя экономической добавленной стоимости в контуре стратегического управленческого учёта допускается, и даже рекомендуется выделение отдельных контролируемых в ходе оперативной деятельности показателей

---

<sup>254</sup> Чувашлова, М. В. Методология кинестетического контроллинга в авиастроительных компаниях с государственным участием: автореферат дисс... доктора экономических наук: 08.00.05 / Чувашлова Марина Владимировна.– Казань, 2019.–50 с.

(факторов), определение которых ляжет в основу как оценки результатов деятельности, так и выбора целевых индикаторов. При этом драйверы (факторы) стоимости нельзя рассматривать в отрыве друг от друга.

Важно обеспечить привязку каждого драйвера к созданию стоимости. Измерению необходимо подвергать не только финансовые индикаторы, но и операционные критерии эффективности. При определении драйверов стоимости важно учитывать, что они должны выступать не только индикаторами достигнутых параметров, но и позволять оценить перспективы. Такой метод отбора драйверов стоимости обеспечит взаимосвязь между каждым фактором стоимости и показателями, которые служат базой принятия управленческих решений, и, следовательно, скоординирует управленческие решения и их влияние на стоимость экономического субъекта. Все вместе эти элементы формируют, так называемое стоимостное мышление, без которого невозможна реализация концепции контроллинга резистентности и подлинное управление стоимостью.

Причём, как отмечают многие исследователи, развитие концепции, ориентированной на увеличение стоимости компании (VBM) ориентировано на применение не столько её рыночной стоимости, сколько внутренней «фундаментальной стоимости»<sup>255</sup>, с помощью которой возможно произвести оценку ключевых параметров на основании согласованного и масштабного изучения максимального числа возможных характеристик экономического субъекта и оказывающих на них влияние рыночных факторов.

Так, например, в 60-х годах XX в. авторы Эдвардс, Белл и Олсон предложили стоимостную модель – модель остаточной прибыли (RI). Для определения размера остаточной прибыли не используется классическая формула, а используются два варианта расчёта:

---

<sup>255</sup> Чувашлова, М.В. Методология стратегического контроллинга в корпорациях с государственным участием: Монография. – М.:МАКС Пресс,2016. – 296 с

Вариант 1: определяется разность чистой прибыли (NI) с общей суммой расходов, понесённых в связи с обслуживанием собственного капитала (BVE);

Вариант 2: рассчитывается разность между рентабельностью собственного капитала (ROE) и его стоимостью (Re), а затем определяется её произведение во значением показателя собственного капитала (BVE) по данным отчётности.

$$RI = NI - BVE \cdot Re = (ROE - Re) \cdot BVE \quad (5.1)$$

где RI – остаточная прибыль;

NI – чистая прибыль;

BVE – балансовая стоимость собственного капитала;

Re – стоимость собственного капитала;

ROE – рентабельность собственного капитала.

В случае если полученное значение остаточной прибыли оказывается положительным, экономический субъект нарастил стоимость бизнеса в периоде проведения анализа. Если же указанная величина оказывается отрицательной, значит, наоборот, наблюдается уменьшение (разрушение) стоимости бизнеса, что оценивается негативно и требует безотлагательных управленческих решений.

Иными словами, создание и приращение стоимости происходит за счёт положительной разницы между значениями рентабельность собственного капитала (ROE) и его стоимости (Re). А значит, в процессе целеполагания и формирования системы сбалансированных показателей важно определить индикаторы, достижение которых будет увеличивать указанную разницу.

Большинство экономистов поддерживают идею того, что показатель экономической добавленной стоимости (EVA) является универсальным стоимостным критерием эффективности бизнеса. Наряду с индикаторами



устойчивости организации он успешно может использоваться в оценке его резистентности (Рисунок 5.13).

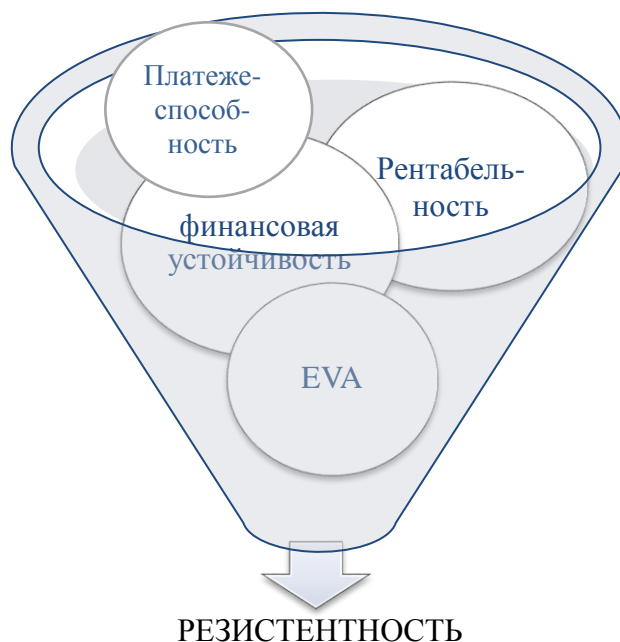


Рисунок 5.13 – EVA в системе показателей оценки резистентности экономического субъекта

По общему правилу экономическая добавленная стоимость определяется как разница между скорректированной величиной чистой прибыли и стоимостью собственных и заемных средств (инвестированного капитала) экономического субъекта, которые были потреблены для её получения:

$$EVA = NOPAT - (WACC \times IC), \quad (5.2)$$

где EVA – экономическая добавленная стоимость

NOPAT – аналог отечественной чистой прибыли – прибыль от операционной деятельности после уплаты налогов до выплаты процентов;

WACC – средневзвешенная стоимость капитала (суммы собственных и заёмных средств), или норма прибыли на вложенные средства;

IC – инвестированный капитал (в отечественной практике сумма

балансовых строк «Капитал и резервы» и «Долгосрочные обязательства»).

Таким образом, для факторного анализа необходимо провести декомпозицию показателей прибыли, структурируя её на значимые для контроллинга элементы (Рисунок 5.14).

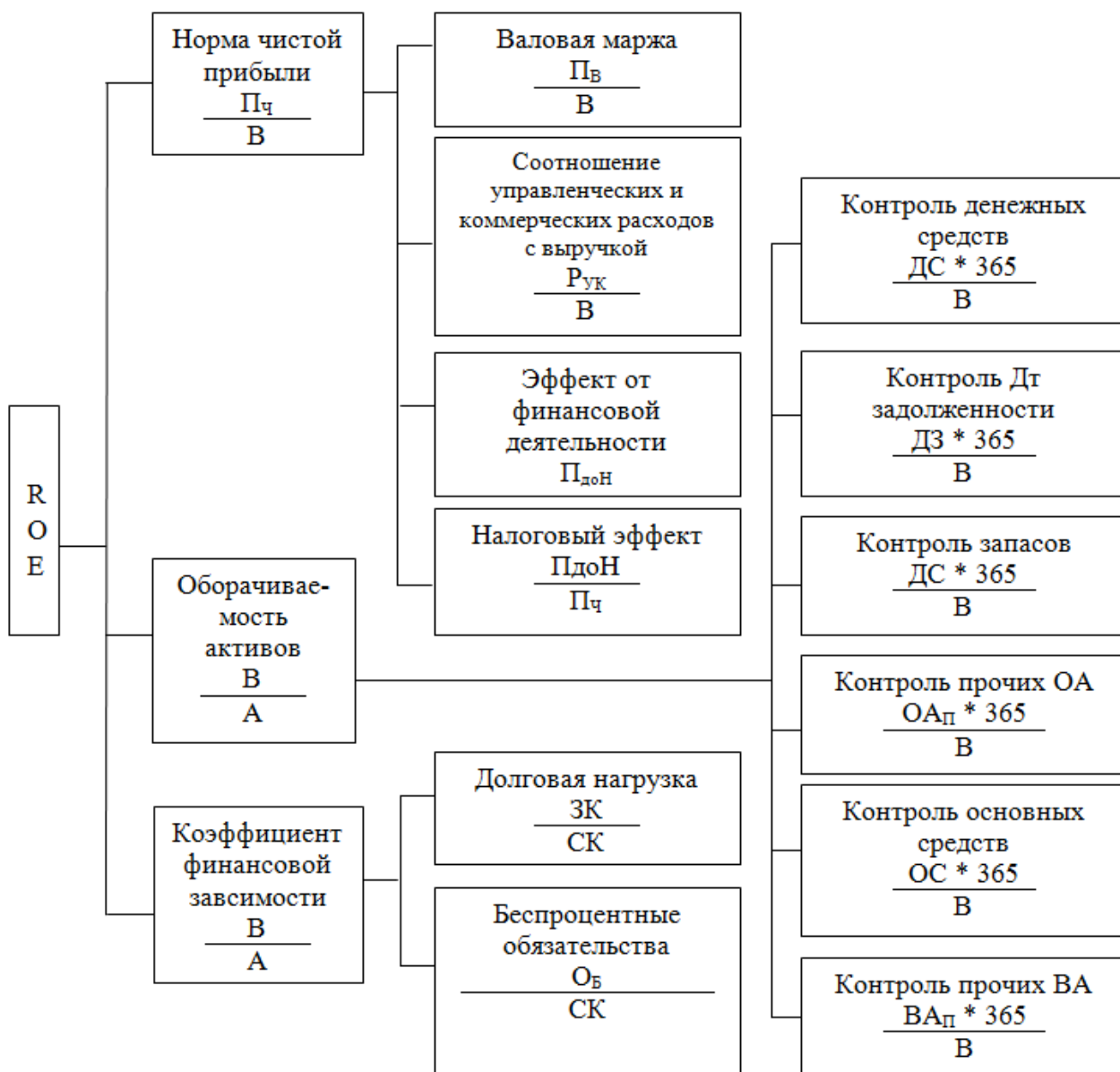


Рисунок 5.14 – Факторный анализ ROE

В частности, в процессе факторного анализа можно провести

декомпозицию показателя рентабельности продаж по чистой прибыли, выделив четыре ключевых фактора:

$$\frac{Пч}{Вп} = \left[ \frac{Пв}{Вп} - \frac{Рук}{Вп} \right] \times \frac{ПдоН}{ЕВIT} \times \frac{Пч}{ПдоН}, \quad (5.3)$$

где  $V_{п}$  – выручка;

$P_{в}$  – прибыль валовая;

$P_{ук}$  – косвенные расходы (управленческие и коммерческие);

$P_{доН}$  – прибыль до налогообложения;

$ЕВIT$  – прибыль, сформированная до вычета налога на прибыль и начисленных процентов по кредитам;

$P_{ч}$  – прибыль чистая.

Аналогичным образом можно провести декомпозицию иных показателей и выделить ключевые факторы роста. Так, в таблице 5.1 приведен пример детальной декомпозиции показателя EVA с целью выделения драйверов (факторов) стоимости.

При этом отметим, что определение и расчёт значений экономической добавленной стоимости уместен лишь в том случае, когда руководство экономического субъекта должным образом определило центры ответственности, а также предложило сотрудникам критерии стимулирования личного вклада каждого из них в достижение совокупного результата.

Для проведения оперативного анализа резистентности экономического субъекта предлагаем использовать экспресс-оценку резистентности, в основе которой лежит расчёт двух показателей: индекса Альтмана (оценка риска банкротства) и индекс платёжеспособности (оценка платёжеспособности).

Оценка риска банкротства будет рассчитываться по следующей формуле (индекс Альтмана):

$$Z=3,3xK_1+1,0xK_2+0,6xK_3+1,4xK_4+1,2xK_5, \quad (5.4)$$

Таблица 5.1 – Драйверы стоимости экономического субъекта для оценки резистентности

Драйверы стоимости на основе финансовой отчётности				Драйверы стоимости на основе рынка капитала		
Отчёт о финансовых результатах Отчёт о движении денежных средств		Бухгалтерский баланс и оперативные данные				
Скорректированная EBITDA	Прибыль (убыток) за период + амортизация ОС и НМА + чистые финансовые (доходы)/расходы + курсовая разница (положит.)/отрицат. + прочие (доходы)/расходы	Инвестированный капитал (IC)	Оборотные активы – Кредиторская задолженность + Внеоборотные активы	W A C C	Цена собственного капитала x Доля собственного капитала +	
	Скорректированная EBITDA – амортизация ОС и НМА		Инвестированный капитал (IC)		Собственный капитал + Долгосрочные обязательства + Краткосрочные обязательства	Цена заёмного капитала x (1 – ставка налога на прибыль) x
					EBIT – Налог на прибыль уплаченный	

где  $K_1$  – коэффициент ликвидности. Рассчитывается как отношение оборотных и суммарных активов (отношение текущих активов, уменьшенных на величину краткосрочных обязательств, и суммарных активов предприятия);

$K_2$  – коэффициент рентабельности активов. Рассчитывается как частное

между чистой прибылью и величиной всех активов;

$K_3$  – коэффициент доходности активов. Рассчитывается как частное от показателя прибыли до налогообложения и величины совокупных активов.

$K_4$  – коэффициент отношения собственного и заемного капиталов. Рассчитывается как отношение рыночной стоимости акций предприятия (величины уставного капитала) к сумме долгосрочной и краткосрочной задолженности;

$K_5$  – коэффициент оборачиваемости активов. Рассчитывается как отношение чистого объёма продаж к величине всех активов.

Индекс Альтмана ( $Z$ ) может принимать значения в пределах  $[-14;+22]$ , причём если  $Z > 2,99$ , то предприятие считается финансово устойчивым, если  $Z < 1,81$  – предприятие является финансово неустойчивым, а если  $2,99 \leq Z \leq 1,81$ , то предприятие находится в зоне неопределённости.

Коэффициент платёжеспособности рассчитывается по формуле:

$$K_{\text{пл}} = \frac{\text{СК}}{\text{П}_1 + \text{П}_2 + \text{П}_3}, \quad (5.5)$$

где  $\text{П}_1$  – наиболее срочные активы;

$\text{П}_2$  – краткосрочные пассивы;

$\text{П}_3$  – долгосрочные обязательства.

Если  $K_{\text{пл}} > 0,7$ , то предприятие обладает высокой платёжеспособностью, если  $K_{\text{пл}} < 0,5$ , то предприятие неплатёжеспособное и зависит от внешних источников финансирования, а если  $0,7 \leq K_{\text{пл}} \leq 0,5$ , то предприятие находится в зоне оптимального значения коэффициента платёжеспособности.

Итак, интерпретация экспресс-оценки резистентности экономического субъекта будет выглядеть следующим образом, представленным в таблице 5.2.

Таблица 5.2 – Интерпретация результатов экспресс-оценки резистентности экономического субъекта

Значение индекса Альтмана	Значение коэффициента платёжеспособности	Оценка резистентности
$Z > 2,99$	$K_{пл} > 0,7$	Высокая степень резистентности
$Z > 2,99$	$0,7 \leq K_{пл} \leq 0,5$	Сниженная степень резистентности
$Z > 2,99$	$K_{пл} < 0,5$	Низкая степень резистентности
$2,99 \leq Z \leq 1,81$	$K_{пл} > 0,7$	Сниженная степень резистентности
$2,99 \leq Z \leq 1,81$	$0,7 \leq K_{пл} \leq 0,5$	Сомнительная степень резистентности
$2,99 \leq Z \leq 1,81$	$K_{пл} < 0,5$	Низкая степень резистентности
$Z < 1,81$	$K_{пл} > 0,7$	Сниженная степень резистентности
$Z < 1,81$	$0,7 \leq K_{пл} \leq 0,5$	Низкая степень резистентности
$Z < 1,81$	$K_{пл} < 0,5$	Очень низкая (критическая) степень резистентности

Проведем экспресс-оценку резистентности двух крупных предприятий Хабаровского края – АО «РФП Лесозаготовка» и ЗАО «Форист – Старма», взяв за основу сведения, содержащиеся в финансовой (бухгалтерской) отчетности за 2020 год. Исходные данные представим в таблице 5.3.

Таблица 5.3 – Исходные данные для экспресс-оценки резистентности АО «РФП Лесозаготовка» и ЗАО «Форист – Старма» на основании финансовой (бухгалтерской) отчетности за 2020 год

Показатель	АО «РФП Лесозаготовка»			ЗАО «Форист – Старма»		
	2020 г.	2019 г.	2018 г.	2020 г.	2019 г.	2018 г.
1	2	3	4	5	6	7
Оборотные активы	1504350	1104900	1337250	808298	750550	769261
Краткосрочные обязательства	4664730	3784340	2806880	427567	379962	449555
Актив баланса	2432450	2097160	2086080	882702	823443	846593
Чистая прибыль (убыток)	-686979	-383267	-438575	-27579	8241	-185684

Продолжение таблицы 5.3

1	2	3	4	5	6	7
Прибыль (убыток) до налогообложения	-816520	-399988	-452931	-27579	8529	-185684
Долгосрочные обязательства	1197720	1050020	2080650	1070090	1025810	987611
Валовая прибыль (убыток)	158744	215643	157245	123756	91664	366221
Краткосрочная кредиторская задолженность	4338080	3650290	2499120	427567	379962	449555
Краткосрочные заемные средства	189113	14594	189943	0	0	0
Прочие краткосрочные обязательства	0	0	0	0	0	0

Результаты экспресс-оценки резистентности АО «РФП Лесозаготовка» и ЗАО «Форист – Старма» за 2018 – 2020 гг. представим в таблице 5.4.

Таблица 5.4 – Результаты экспресс-оценки резистентности АО «РФП Лесозаготовка» и ЗАО «Форист – Старма» за 2018 – 2020 гг.

Показатель	АО «РФП Лесозаготовка»			ЗАО «Форист – Старма»		
	2020 г.	2019 г.	2018 г.	2020 г.	2019 г.	2018г.
$X_1$	-1,30	-1,28	-0,70	0,43	0,45	0,38
$X_2$	-0,28	-0,18	-0,21	-0,03	0,01	-0,22
$X_3$	-0,34	-0,19	-0,22	-0,03	0,01	-0,22
$X_4$	-0,59	-0,57	-0,57	-0,41	-0,41	-0,41
$X_5$	0,07	0,10	0,08	0,14	0,11	0,43
Индекс Альтмана	-3,35	-2,66	-2,12	0,26	0,45	-0,39
Коэффициент платежеспособности	-0,76	-0,75	-1,04	-1,44	-1,53	-1,31
<b>Степень резистентности</b>	<b>Очень низкая (критическая)</b>	<b>Очень низкая (критическая)</b>	<b>Очень низкая (критическая)</b>	<b>Очень низкая (критическая)</b>	<b>Очень низкая (критическая)</b>	<b>Очень низкая (критическая)</b>

Результаты экспресс-оценки резистентности АО «РФП Лесозаготовка» и ЗАО «Форист – Старма» за 2018 – 2020 гг. показали, что за исследуемый

период оба предприятия имели очень низкую (критическую) степень предприятия, что говорит о неплатёжеспособности, финансовой неустойчивости и высоком риске банкротства предприятий в ближайшем будущем.

Таким образом, наиболее перспективным подходом к управлению экономическим субъектом является управление, ориентированное на рост стоимости компании, а также определение показателя экономической добавленной стоимости как финансового измерителя эффективности.

Таким образом, наиболее перспективный способ управления хозяйствующими субъектами - это сосредоточение внимания на управлении с целью увеличения стоимости компании и определение экономических показателей добавленной стоимости как финансового показателя эффективности.

Таким образом, наиболее перспективным подходом к управлению экономическим субъектом является управление, ориентированное на рост стоимости компании, а также определение показателя экономической добавленной стоимости как финансового измерителя эффективности.

Предложенная нами методика экспресс-оценки резистентности экономического субъекта, основанная на анализе двух показателей – индексе Альтмана и коэффициенте платёжеспособности, даст возможность провести оценку степени риска банкротства предприятия, уровня его финансовой устойчивости и платёжеспособности, запаса прочности и деятельности менеджмента предприятия, а сопоставление полученных значений данных показателей позволит определить степень резистентности экономического субъекта.

Таким образом, контроллинг резистентности экономического субъекта является одним из видов контроллинга, который позволит оптимизировать управленческие решения посредством принципов целеполагания, ориентированных на определение потенциала достижения состояния



резистентности предприятием. Процесс внедрения системы контроллинга резистентности на предприятии должен быть грамотно определен и представлен руководству и участникам системы. В первую очередь необходимо разработать регламент внедрения данной системы с чётким разграничением обязанностей и ответственности за выполнение требований к предоставлению управленческой информации для целей контроллинга применительно к достижению состояния резистентности экономического субъекта. Это позволит руководству и всем участникам системы контроллинга резистентности понять важность, точность и оперативность их работы для корректного функционирования данной системы, а грамотная регламентация учётно-контрольных процессов закрепит основные моменты таких процессов и обеспечит ясность и удобство использования основных положений. В качестве такого регламента может выступать Положение об управленческом учёте для целей контроллинга.

Функционирование системы контроллинга резистентности предприятия имеет неразрывную связь с управляющей и управляемой подсистемами предприятия, в основе которой лежит принцип целеполагания и формирования оптимальных сценариев развития ситуации. Входящие информационные потоки для целей контроллинга резистентности берут свое начало из разных информационных источников, формируемых различными структурными подразделениями предприятия, проходит обработку, анализ и контроль в целях контроллинга резистентности, а полученные результаты предоставляются внутренним пользователям в виде отчётов свободной формы, понятной и удобной в использовании при выработке руководством решений относительно траекторий развития.

Предложенная нами методика экспресс-оценки резистентности экономического субъекта позволит определить степень резистентности предприятия на конкретный момент времени с минимальными временными и трудовыми затратами.

### ***Выводы по 5 главе.***

Таким образом, в процессе исследования автором предложены следующие научно-методические рекомендации по реализации системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта. Автором разработан регламент управленческого учёта для потребностей контроллинга резистентности экономического субъекта и предложена модель использования и формирования внутренней отчётности в процессе функционирования контроллинга резистентности экономического субъекта, связывающая входящие и исходящие информационные потоки во взаимодействии подразделений экономического субъекта. Кроме того предложена методика оценки резистентности на основе параметров стоимости, обеспечивающая взаимосвязь каждого фактора стоимости с показателями, на основе которых принимаются управленческие решения, что создает условия для согласования управленческих решений с их последствиями относительно стоимости экономического субъекта.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Существующие в настоящее время неопределённости внешней среды предприятия, а также их негативное влияние на параметры его устойчивого развития, требуют постоянного мониторинга и оперативного анализа возможности возникновения рисков и эффективности функционирования предприятия, в связи с чем и возникает потребность в разработке и внедрении в систему управления контроллинга резистентности экономического субъекта.

В ходе проведения научного исследования автором была рассмотрена этимология слова «контроллинг», выделены историко-логические этапы становления общенаучных теоретических подходов к контроллингу и эволюции концепции контроллинга. Также было определено, что комплексность в характеристике дефиниции «контроллинг», определяющая его задачи при минимизации риска и сохранении ликвидности и платёжеспособности предприятия, в значительной степени соотносится с понятием резистентности экономического субъекта.

Проведенный анализ специфики влияния макро- и микросреды на внедрение контроллинга на отечественных предприятиях позволил автору сформулировать определение понятия «контроллинг». С авторской точки зрения контроллинг – это концептуальный подход к информационно-аналитическому обеспечению деятельности руководства экономического субъекта по управлению компонентами его хозяйственного механизма, рассматриваемый, как процесс решения проблем, возникающих в ходе достижения поставленных целей, основанный на наиболее эффективном решении стратегических и тактических задач, результатом которого является достижение состояния резистентности к воздействию негативных факторов внешней и внутренней среды

Исследование опыта внедрения элементов контроллинга в экономических субъектах лесопромышленного комплекса Хабаровского края

показал, что комплексную систему контроллинга не применяется во всех опрошенных экономических субъектах.

При рассмотрении вопроса функциональной роли контроллинга в контексте жизненного цикла экономического субъекта было выявлено, что на этапе роста деловой активности предприятия наиболее оптимально включать модуль контроллинга резистентности в общую структуру системы управления.

С целью оптимизации и повышения качественности влияния управленческих реакций и решений на показатели функционирования экономического субъекта важно достичь интеграции максимального числа управленческих функций в комплексную систему посредством формирования единого информационно-аналитического пространства. Это объясняется тем, что обеспечение резистентности и как следствие экономической безопасности субъекта может быть достигнуто, лишь при достижении максимально возможной оперативности, надёжности, полноте и качестве входящих и исходящих потоков данных. Контроллинг даёт руководству экономического субъекта возможность при реализации своих управленческих функций не ограничиваться так называемым мониторингом ситуации на основе данных ретроспективного характера, а позволяет адекватно отзываться на влияние ряда потенциально возможных незапланированных воздействий, своевременно и оперативно внося коррективы в систему ключевых сбалансированных показателей, обеспечивающих состояние резистентности.

Из этого следует, что контроллинг выполняет функцию агрегатора тактических параметров функционирования, и стратегических целевых установок развития экономического субъекта<sup>256</sup>. Следовательно, учётно-аналитическое обеспечение контроллинга резистентности является

---

<sup>256</sup> Котлова, Ю.А. К вопросу о развитии системы контроллинга в рамках концепции стоимости экономического субъекта // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. 2019. № 1 (99). С. 87-93.

необходимым и оправданным.

В процессе изучения определений категории «устойчивость», сформировано мнение, что большая часть исследователей в оценке параметров устойчивости придерживаются комплексного подхода, предполагающего оценку показателей как финансовых, так и сугубо экономических. В соответствии с этим автор представил в работе вариативность подходов к пониманию видов устойчивости и типологизацию устойчивости. Вариативность содержания дефиниции «устойчивость» обуславливает множество исследований её сущности, а типологизация категории устойчивости расширяет возможности глубокой аналитической оценки её параметров в целях достижения максимального повышения её уровня.

В результате оценки анализа и обобщения теоретических разработок относительно различных категорий устойчивости, в частности, финансовой, экономической и финансово-экономической, была определена авторская позиция по вопросу трактовки понятия «финансовая устойчивость» экономического субъекта, а именно расширено и дополнено его традиционное определение. Также были представлены индикаторы финансовой устойчивости экономического субъекта и система показателей экономической устойчивости экономического субъекта. Важным моментом в исследовании данного вопроса было создание автором информационных кластеров группировки драйверов резистентности экономического субъекта.

Предложена авторская трактовка понятия «резистентность экономического субъекта» как количественной категории отражающей состояние экономического субъекта, обусловленное степенью его невосприимчивости к дестабилизирующим воздействиям, формируемым как внутри экономического субъекта, так и вне его систем. Также представлена классификация резистентности экономического субъекта: по форме, по

отношению к воздействию, по структурным и функциональным свойствам.

В ходе историко-логического исследования трактовок сущности учётно-аналитической системы определены периоды и особенности исследования этой категории. В работе представлена авторская кластеризация информационной инфраструктуры экономического субъекта и типологизация информационных потоков учётно-аналитического кластера. Информационные потоки, сформированные в рамках учётно-аналитической системы, обеспечивающей контроллинг резистентности экономического субъекта несут менеджменту потоки дескриптивной, диагностической, предикативной, прескриптивной, валюативной и нормативной информации.

Автор считает, что система управленческого учёта по своей сути не является статичной, поэтому её следует рассматривать как динамичную систему, которая способна обеспечить достижение устойчивой взаимосвязи непосредственно учётного процесса и сопутствующих ему контроля, анализа и управленческих воздействий, принимая во внимание стратегию развития экономического субъекта с учётом тактических и стратегических потребностей контроллинга и своевременного управления. Эффективность при построении системы контроллинга в значительной степени зависит от актуальности и релевантности построения учётно-аналитической системы и её информационного обеспечения, оказывающего информационную поддержку менеджменту в достижении ключевых задач контроллинга, а также направленных на поддержание устойчивости и достижение резистентности предприятия.

По мнению автора, бюджетирование является специализированной функцией системы контроллинга экономического субъекта, суть которой заключается в разработке комплекса специальных локальных документов (бюджетов) в соответствии с контекстом функциональной сметно-финансовой документации (бюджет продаж, бюджет закупок, бюджет налогов и т.п.), сформированной с учётом комплекса потребностей

относительно нечёткого множества прогнозируемых обстоятельств, позволяющего руководству экономического субъекта обеспечить решение конкретных проблем бизнеса и контроль использования ресурсов в процессе достижения поставленных целей.

В процессе изучения содержательной основы категории «резистентность» применительно к хозяйствующим субъектам с точки зрения системности и рациональности её структурной базы автором сформирована архитектура системы учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта.

В контуре названной выше системы учётно-аналитического обеспечения обоснована необходимость выделения дополнительного модуля «обеспечение контроллинга резистентности экономического субъекта», которую, рекомендуется трактовать как запланированный процесс обоснованных управленческих реакций, с целью достижения заданного уровня значений ключевых показателей адаптации (устойчивости, рентабельности, стоимости и т.д.) и поддержания их стабильности в условиях трансформации внешних и внутренних параметров функционирования.

Также автором разработана концептуальная модель учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта, которая применительно к конкретной ситуации способна оказать помощь в достижении адаптивности параметров функционирования экономического субъекта к внешним воздействиям в целом, и, как следствие, обеспечит в дальнейшем защиту от ложных срабатываний и блокировки системы.

В результате исследования сформировалось мнение, что система сбалансированных показателей, применительно к реализации функций контроллинга по достижению резистентности экономического субъекта – это инструмент, обеспечивающий контроллинг учётно-аналитической

информацией для достижения заданных параметров стратегического развития, в основу которого положен комплекс ключевых показателей финансово-экономической эффективности деятельности, оценка влияния которых необходима для достижения экономическим субъектом состояния резистентности. Автором представлены основные элементы сбалансированной системы показателей механизма контроллинга резистентности экономического субъекта, а также Регистр план-фактного анализа индикаторов резистентности.

По мнению автора в процессе разработки научно-методических рекомендаций по расчёту интегрального коэффициента резистентности экономического субъекта важно руководствоваться целевым критерием соответствия его содержания, представленным в работе методологическим императивам. Кроме того, представлены основные стадии формирования и реализации методики оценки резистентности экономического субъекта.

В ходе разработки регламента управленческого учёта для целей контроллинга резистентности автором была представлена схема взаимодействия управленческого учёта и контроллинга резистентности. Регламент управленческого учёта для целей контроллинга резистентности предлагается внедрять в два этапа: этап сбора и ввода данных в учётную систему для целей контроллинга резистентности экономического субъекта и этап подготовки управленческой отчётности для целей контроллинга резистентности. Для целей четкого выполнения данного регламента автором предлагается внедрение трехуровневой ответственности за его исполнение, посредством разработки системы штрафных санкций.

В системе управления предприятием основным источником и агрегатором данных для целей управления и принятия решений, а также элементом информационного обеспечения на предприятии является отчётность. Представлена авторская схема входящих информационных потоков во взаимодействии подразделений экономического субъекта в целях



информационного обеспечения контроллинга резистентности. Также автором разработана модель формирования внутренней отчётности в рамках функционирования контроллинга резистентности экономического субъекта, в основе которой лежит принцип целеполагания и взаимодействия управляемой и управляющей подсистем.

Одним из путей повышения качества учётно-аналитического информационного обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта является интеграция показателей и индикаторов добавленной стоимости в единую с прочими индикаторами систему сбалансированных показателей. Известно, указанные системы в равной степени могут быть согласованы с такими известными системами экономического субъекта как бюджетирование и долгосрочное планирование. В работе автор приводит пример детальной декомпозиции показателя EVA с целью выделения драйверов (факторов) стоимости, а также выделяет драйверы стоимости экономического субъекта на основе показателя EVA (Драйверы стоимости на основе финансовой отчётности, драйверы стоимости на основе рынка капитала).

Предложенная авторская методика экспресс-оценки резистентности экономического субъекта, использующая анализ индекса Альтмана и коэффициент платёжеспособности, позволит определить степень резистентности экономического субъекта. Проведенная автором экспресс-оценка резистентности АО «РФП Лесозаготовка» и ЗАО «Форист – Старма» за 2018 – 2020 гг. показала очень низкую (критическую) степень резистентности предприятий за исследуемый период, что говорит о неплатёжеспособности, финансовой неустойчивости и высоком риске банкротства предприятий в ближайшем будущем.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Adams, C. & Roberts P. You Are What You Measure (Manufacturing Europe 1993, Sterling Publications Ltd, 1993), p. 504–507.
2. Kupper, H.-U. Controlling: Konzeption, aufgaben und instrumente. Stuttgart, 1995.
3. Kupper, H.U. Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht / H.U. Kupper. -Heidelberg: Physica-Verlag, 1987. - P. 32-116.
4. Kupper, H.-U. Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling. Thesen zur Konsensbildung / Kupper H.-U., Weber J., Zund A. Muenchen: Gabler, 1990.
5. Maisel, L.S. Performance Measurement: The Balanced Scorecard Approach, Journal of Cost Management, Summer 1992, p. 47–52.
6. McNair, C.J., Lynch R.L. & Cross K.F. Do Financial and Nonfinancial Performance Measures Have to Agree?, Management Accounting, November 1990, p. 28–35.
7. Muller, R. Determinants for External Communications of IT Project Managers / R. Muller // International Journal of Project Management. - 2003. - № 21. - P. 345-354.
8. Oxford dictionary of accounting. Fourth edition. – NY.: Oxford University Press Inc., 2010.
9. Аблеханов, И. Бюджетирование как инструмент планирования и контроля / И. Аблеханов // Предпринимательство. – 2000. – № 4. – С. 96-100.
10. Аврова И.А. Управленческий учёт: учебное пособие / И.А. Аврова. - М.: Бератор-Пресс, 2003. - 174 с.
11. Аврова, И. А. Управленческий учёт / И. А. Аврова. — М. : Бератор-Пресс, 2003. — 176 с. .
12. Агапцов, С. А., Мордвинцев, А. И., Фомин, П. А., Шаховская, Л. С. Индикативное планирование как основа стратегического развития

промышленного предприятия / С. А. Агапцов, А. И. Мордвинцев, П. А. Фомин, Л. С. Шаховская. — М.: Высшая школа, 2002. — 301 с

13. Адамов, Н.А. Бюджетное планирование в организации // Аудиторские ведомости. - 2008. - № 2 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант»

14. Адизес, И. Управление жизненным циклом корпорации / И. Адизес; под науч. ред. А.Г. Сеферяна; пер. с англ. СПб. : Питер, 2007.

15. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учёт: (теория и практика) / Р. А. Алборов. - М. : Дело и Сервис (ДИС), 2005. – 218 с.

16. Андропова, А.К. Оперативный контроллинг / А.К. Андропова, Е.Д. Печатнова. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2006. – 160 с.

17. Анискин, Ю. П. Планирование и контроллинг: учеб. по специальности «Менеджмент организаций» / Ю. П. Анискин, А.М. Павлова. – 2-е изд. – М.: Омега-Л, 2005. - 280 с.

18. Анисова, Н. Бюджетирование – не роскошь, а средство продвижения вашего бизнеса / Н. Анисова, О. Трифонова, М. Тютрина // Рынок ценных бумаг. – 2001. – №1. – С. 40–43.

19. Ахтияйнен, В.Н. К вопросу о внедрении элементов системы управленческого учёта и контроллинга в организациях бюджетной сферы / В. Н. Ахтияйнен, Ю. А. Котлова // Социально-экономические и гуманитарные науки. сборник избранных статей по материалам., (стр. международной научной конференции. Санкт-Петербург, 2020. С. 41-43.).

20. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учёт: учебник / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити-Дана, 2005. - 527 с.

21. Бабич, А.А. Типология финансовой устойчивости организаций // Сборник научных трудов Сев. Кав. ГТУ. Серия «Экономика». - 2009. - №9.

22. Барканов, А.С. Оценка экономической устойчивости строительного предприятия / А.С. Барканов // Экономика строительства. - 2005. - №8. - С.35-

43.

23. Барулина, Е. В. Управление стоимостью компании : финансовый контроллинг, менеджмент, информационносервисное обеспечение : монография / Е. В. Барулина, С. В. Барулин. М. : РУСАЙНС, 2016.

24. Бахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. — М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. — 528 с.

25. Безруких, П.С. Бухгалтерский учёт: учебник. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учёт, 2002. - 719с.

26. Бендиков, М.А. Финансово-экономическая устойчивость предприятия и методы её регулирования / М.А Бендиков, И.В. Сахарова, Е.Ю. Хрусталева // Экономический анализ: теория и практика. 2006. № 14 (71) – 2006.

27. Берников, Г. Основные методологии обследования организаций. Стандарт IDEFO.[Электронный ресурс]. – Режим доступа://<https://www.Interface.ru>.

28. Беспалов, М.В. Оценка финансовой устойчивости организации по данным годовой бухгалтерской отчетности // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учёт. 2011. №4.

29. Бесхмельницына, С.Н. Формирование сбалансированных показателей деятельности предприятия в системе управленческого учета и отчетности : автореферат дис. ... кандидата экономических наук 08.00.12 / Бесхмельницына Светлана Николаевна; [Место защиты: Гос. ун-т - учебно-научно-произв. комплекс]. - Орел, 2014. - 24 с.

30. Богаченко, В.М. Бухгалтерский учёт: учебник/ В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. - изд. 16-е, перераб. и доп. - Ростов н/Д : Феникс, 2013. – 509с.

31. Богомолова, И. П. Теоретические аспекты исследования устойчивого развития предприятия / И. П. Богомолова, И. А. Лобанов // Финансы. Экономика. Стратегия. Сер.: Инновационная экономика:

человеческое измерение. – 2010. – № 9. – С. 11–14.

32. Бодров, О.Г. Экономическая свобода и устойчивость предприятия: учебное пособие /О.Г. Бодров. - Казань: Таглитат, 2008. - 180с.

33. Бодрова, Е.Е. Организация управления промышленными предприятиями на базе системы контроллинга: монография / Е.Е. Бодрова. - Смоленск, 2011. - 148 с.

34. Бондаренко, А. А. Проблемы учётно-аналитического обеспечения контроллинга на современных предприятиях / А. А. Бондаренко. — Текст : непосредственный // Экономика, управление, финансы : материалы VI Междунар. науч. конф. – Краснодар, 2016. – 54 с.

35. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь. М., 2003.

36. Бородушко, И.В. Стратегическое планирование и контроллинг / И.В. Бородушко, Э.К. Васильева. – СПб: Питер, 2006. – 192 с.

37. Бороненкова, С.А. Трансформация экономического анализа в условиях реформирования бухгалтерского учета : автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.12 / Ур. гос. эконом. ун-т. – Екатеринбург, 2004. –74 с.

38. Бочаров, В.В. Комплексный финансовый анализ.. – СПб.: Питер, 2009 .

39. Броило, Е. В. Методология управления экономической устойчивостью коммерческой организации на основе мониторинга кризисных процессов : авто-реф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.05 / Броило Елена Валериевна; [Место защиты: Ин-т экономики УрО РАН]. - Екатеринбург, 2009. - 46 с.

40. Брянцева, И.В. Экономическая устойчивость предприятия: сущность, оценка, управление: уч.пособие / И.В. Брянцева. - Хабаровск: Хабаровский гос. технический ун-ет, 2007. - 150 с.

41. Бурцев, В.В. Внутренний аудит как форма контроля организации / В.В. Бурцев // Проблемы теории и практики управления. – 2007. – № 1. – С.

41–48.

42. Васильев, А. А. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Волгогр. гос. техн. ун-т. – Владикавказ, 2002. – 26 с.

43. Васильева, Л.С. Бухгалтерский управленческий учёт (практическое руководство) / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. - М.: Эксмо, 2007. - 320 с.

44. Васильева, Л.В. Анализ методических подходов к построению интегральных экономических показателей / Экономические исследования и разработки. - №12, 2017 г.

45. Вахрушева, О. Б. Развитие методологии и практики управленческого учёта в коммерческой организации: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.12 / ахрушева Ольга Борисовна; [Место защиты: Воронежский государственный университет].- Хабаровск, 2012.- 380 с.

46. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учёт / М.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. - М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.

47. Вахрушина, М.А. Анализ финансовой отчётности. - Москва : Инфра – М, 2013 – 367 с.

48. Вашакмадзе, Т. Т. Управление стоимостью фирмы в процессе слияния и поглощения на основе взаимодействия со стейкхолдерами : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / ; [Место защиты: Рос. акад. нар. хоз-ва и гос. службы при Президенте РФ]. - Москва, 2013. – 186 с.

49. Вебер, Ю., Введение в контроллинг / Вебер Ю., Шеффер У. - М.: НП Объединение контроллеров, 2014 – 416 с.

50. Ветрова, Л. Н. Бюджетирование - фундамент стратегии развития организации / Л. Н. Ветрова // Все для бухгалтера. – 2008. – № 5(221). – С. 46-61.

51. Внедрение сбалансированной системы показателей / Horvath & Partners; пер. с нем.3-е изд. М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. 478 с.

52. Войко, А. Постановка системы бюджетирования на предприятии / А. Войко // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2006. – № 2. – С. 6-7.

53. Волков, А.Г. Эволюция концепции контроллинга в аспекте системного развития организации / А.Г. Волков, В.Н. Батова // XXI век: итоги прошлого и проблемы настоящего плюс. - 2013.- № 7 (11). - С. 299-303.

54. Волкова О. Н. Управленческий учёт: учеб. - М: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. - 472 с.

55. Волкова, Н.Ю. Проблемы внедрения системы контроллинга предпринимательскими структурами Магаданской области / Н.Ю. Волкова // Terra Humana. – 2014. – № 3. – С.9–13.

56. Воронова, Е.Ю. Управленческий учёт на предприятии / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. - М.: ТК Велби, Проспект, 2006. - 248 с.

57. Галактионова, Н.В. Актуальные вопросы совершенствования управленческого учёта и контроля затрат лесозаготовительных организаций / Н.В. Галактионова, Ю.А. Котлова // Экономика и предпринимательство. 2020. № 4 (117). С. 595-599.

58. Галактионова, Н.В. К вопросу о взаимосвязи несостоятельности и устойчивости экономического субъекта / Н.В. Галактионова, Ю.А. Котлова // Экономика и предпринимательство. 2020. № 4 (117). С. 791-795.

59. Гареев, Б. Р. Учетно-аналитическое обеспечение финансового бюджетирования : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Гареев Булат Рафаэлевич; [Место защиты: Казан. финансово-эконом. ин-т]. - Казань, 2009. - 24 с.

60. Гаррисон, Д.Ч. Стандарт–кост. Система нормативного учёта себестоимости. Л., 1933

61. Гиляровская, Л. Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческих организаций / Л. Т. Гиляровская, А. В. Ендовицкая. – М. :

Юнити-Дана, 2015. – 159 с.

62. Глазл, Ф. Динамичное развитие предприятия. Как предприятия-пионеры и бюрократия могут стать эффективными / Ф. Глазл; Б. Ливехуд; пер. с нем. Калуга : Духовное познание, 2000.

63. Глушков, И.Е. Бухгалтерский учёт (налоговый, финансовый и управленческий) виды учёта на современном предприятии. М., 2002. 297 с.

64. Головина, А.Н. Драйверы эффективности управления стоимостью компании: измерительный аспект / А.Н. Головина // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. Том 10, № 4, 2017.

65. Граубергер, А.В. Разработка управленческих решений по повышению экономической устойчивости ЗАО «Богодуховское» Павлоградского района Омской области / Граубергер А.В., Кошелев Б.С. // Проблемы научно-технологической модернизации сельского хозяйства.. производство, менеджмент, экономика : сборник трудов Международной науч.-практ. конф.. Институт экономики и финансов ФГБОУ ВПО ОмГАУ им. П.А. Столыпина. 2014. С 112-115.

66. Грейнер, Л. Управление в социальных и экономических системах : учеб. пособие / Л. Грейнер; под общ. ред. д-ра экон. наук, проф. С. Д. Резника. Пенза : ПГУАС, 2006. С. 339.

67. Гудков, А.Н. Финансовая устойчивость как цель финансового менеджмента страховой организации // ЭКО. -2009. - №9. - С. 162-169.

68. Данько, Т. П., Менеджмент и маркетинг, ориентированный на стоимость: учебник. / Данько Т.П., Голубев М.П. М.: Инфра-М, 2011. С. 94.

69. Данько, Т. П., Менеджмент и маркетинг, ориентированный на стоимость: учебник. / Данько Т.П., Голубев М.П. М.: Инфра-М, 2011. С. 94.

70. Доможилкина, Ж.В., Система сбалансированных показателей как основной метод определения устойчивой деятельности предприятия / Ж.В. Доможилкина, А.И. Туснетова // Экономические науки. № 2(27), 2018.

71. Друкер, П. Менеджмент 21 века / П. Друкер. М. : Альпина + Бизнес



Букс, 2004. 272 с.

72. Езерская, С.Г. Экономическая устойчивость промышленного предприятия: методологические аспекты и методы оценки : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / Иван. гос. ун-т. - Иваново, 2004. - 28 с.

73. Ермакова, Н.А. О некоторых проблемах бухгалтерского учёта в цифровой экономике / Н.А. Ермакова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук: статья в сборнике трудов конференции. Набережные Челны. – 2018. – С. 13-15.

74. Ерофеева, В.А. Учёт, информация, управление: прямые и обратные связи / В.А. Ерофеева. – М.: финансы и статистика, 1992. – 192 с.

75. Жданов, С. А. Механизм экономического управления предприятием: учеб. пособие для вузов / С. А. Жданов. — М. : ЮНИТИ – ДАНА, 2002. — 319 с.

76. Живаева, Т.В. Контроллинг : учеб. пособие / Т.В. Игнатова; Т.В. Живаева .— Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2016 .— 85 с.

77. Жидкова Е.А. Развитие четно-аналитической концепции контроллинга: теория и методология : монография / Е.А. Жидкова. – М.: Издательский дом «Научная библиотека», 2017. – 227 с.

78. Захарченко, В.И. Экономическая устойчивость предприятия в переходной экономике /В.И. Захарченко // Машиностроитель. - 2002. - № 1. - С. 9-15.

79. Захарьин, В.Р. Теория бухгалтерского учёта / В.Р. Захарьин. - М.: Инфра-М, Форум, 2003. - 304 с.

80. Зенкина, И.В. Основы формирования системы показателей экономического субъекта в русле современных концепций стратегического управления // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 27(156). С. 34–39

81. Зеткина, О.В. Об управлении устойчивостью предприятия. М., 2003.

82. Каверина, О. Д. Управленческий учёт: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 352 с.

83. Казакова, Н.А. Информационно-аналитическое обеспечение системы контроллинга финансовой устойчивости / Н.А. Казакова, Е.А. Федченко, Л.А. Черепанова // Финансовая аналитика: проблемы и решения. - 2013. - № 18 (156). - С. 2-6.

84. Казачина, М. Система сбалансированных показателей как инструмент реализации стратегии. Практика их разработки и внедрения в российских компаниях // Кадровик. Кадровый менеджмент. 2009. №8. <http://base.garant.ru/5748819/>

85. Калуцкая, Н.А. учётно-аналитическое обеспечение в системе управления организацией // Молодой ученый. - 2013. - №6. - С. 341-344

86. Кальницкая, И.В. Совершенствование учётно-аналитического обеспечения управления оборотным капиталом организации / И.В. Кальницкая, А.Н. Данилов // Финансовый анализ. – 2014. – №2.

87. Камаев, В. Д. Экономика и бизнес (теория и практика предпринимательства): учебное пособие / В. Д. Камаев. - М.: Экономика, 2008. -200 с.

88. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2014. – 314 с.

89. Карминский, А.М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 256 с.

90. Карпова, Т.П. Управленческий учёт / Т.П. Карпова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити-Дана, 2004. - 351с.

91. Касюк, Е. А. Система показателей оценки устойчивого развития экономического субъекта / Е.А. Касюк // Экономические науки. –2020. – №115-1.

92. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2014. - 483с.
93. Керимов, В.Э. Управленческий учёт. М. 2001. 268 с.
94. Клочков, И.А. Управленческий учёт в коммерческом банке. М., 2002.-192 с.
95. Ковалев, В.В. Организация бухгалтерского учёта на совместных предприятиях / В.В. Ковалев, Е.Н. Евстигнеев, В.Я. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 160с.
96. Ковалев, В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – М. : Проспект, 2007. – 424 с.
97. Ковалев, В.В. Введение в финансовый менеджмент: учебник для вузов / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2010 – 786 с.
98. Коваль, Л.С. Бухгалтерский (финансовый) учёт / Л.С. Коваль. - М.: Гелиос АРВ, 2003. - 464 с.
99. Кожарский, П. В. Рекомендации по формированию системы контроллинга в угольном холдинге / П. В. Кожарский // Горный информационно-аналитический бюллетень (научно-технический журнал). – 2014. – № S10-1. – С. 3-11.
100. Кожухова, О.С. Отчётность – основа информационного обеспечения системы контроллинга нефтегазового холдинга / О.С. Кожухова // УЭКС. - 2012. - №7 (43) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/otchetnost-osnova-informatsionnogo-obespecheniya-sistemy-kontrollinga-neftegazovogo-holdinga> (дата обращения: 13.09.2021).
101. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учёт / Н.П. Кондраков. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: 2011. - 504 с.
102. Кондраков, Н. П., Иванова, М. А. Бухгалтерский управленческий учёт : учеб. пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. — М. : ИНФРА-М, 2003. — 368 с.

103. Кондратова, И.Г. Основы управленческого учёта / И.Г. Кондратова. – М.: Финансы и статистика, 2000. -160с.

104. Кондрашова, Н.В. Терминологическая систематизация научных взглядов на категории, определяющие финансовую состоятельность организации / Кондрашова Н.В., Ендовицкая Е. // Вестник Тамбовского университета. Серия: гуманитарные науки. Тамбов, 2015, №2 (142). .

105. Коробкова, О.К. разработка системы сбалансированных показателей для оценки социально-экономической эффективности деятельности продуцентов услуг здравоохранения / О.К. Коробкова // . Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. – Хабаровск. – 2018. – №1993 – С.88-95.

106. Коротков, Э.М. Менеджмент / Э.М. Коротков. – М.: Издательство Юрайт, 2010. – 640 с.

107. Корпоративный рост: методология измерения и управленческий инструментарий (финансовый аспект). Монография. / Каменева Е.А., Лихачева О.Н., Мингалиев Е.Н., Паштова Л.Г., Сетченкова Л.А., Слепнева Т.А., Хотинская Г.И., Шохин Е.И. / Под ред. Г.И. Хотинской. – М.: Научные технологии. 2013. .

108. Костюхин, Д.И. Современный мировой рынок. Тенденции и проблемы развития. М., 1997. 240 с.

109. Котлова, Ю. А. Информационный потенциал бухгалтерского учёта и контроллинга в условиях цифровизации экономики / Ю. А. Котлова, Л. В. Попова // Управленческий учёт. – 2021. – № 4. – С. 63-68.

110. Котлова, Ю. Проблемы инновационного и экономического роста в условиях кризиса / Ю.А. Котлова // . Международная научно-практическая конференция: материалы в 2 томах. Внутрихозяйственный учёт и бюджетирование как функции оперативного контроллинга, Хабаровск. 2010. С. 432-437.

111. Котлова, Ю.А. учётно-аналитический инструментарий в

обеспечении контроллинга резистентности экономического субъекта / Ю.А. Котлова // Финансовый бизнес. 2021. № 3 .

112. Котлова, Ю.А. Актуальные вопросы классификации, учёта и контроллинга финансовых результатов / Котлова Ю.А., Кузнецова А.В. // Актуальные проблемы гуманитарных и общественных наук: сборник статей VI всероссийской научно-практической конференции. 2020. С.79-83.

113. Котлова, Ю.А. Взаимосвязь контроллинга и мониторинга показателей устойчивости экономического субъекта в контексте стоимостного подхода // Экономика и предпринимательство. 2019. № 11 (112). С. 931-934.

114. Котлова, Ю.А. Гармонизация финансового и управленческого учёта посредством ориентации на бизнес-процесс в обеспечении контроллинга // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. 2017. № 11 (58). С. 209-211.

115. Котлова, Ю.А. Интеграция учётно-аналитических инструментов оценки угроз экономической безопасности экономического субъекта / Ю.А. Котлова, Л.В. Попова // Управленческий учёт. 2021. № 7-3. С. 686-693

116. Котлова, Ю.А. Информационная инфраструктура реализации учётно-аналитического обеспечения контроллинга резистентности экономического субъекта // Экономика и предпринимательство. 2020. № 12 (125). С. 891-894.

117. Котлова, Ю.А. К вопросу о развитии системы контроллинга в рамках концепции стоимости экономического субъекта // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. 2019. № 1 (99). С. 87-93.

118. Котлова, Ю.А. К вопросу о роли контроллинга в обеспечении резистентности экономического субъекта к внешним воздействиям // Финансовая экономика. 2018. № 4. С. 210-212.

119. Котлова, Ю.А. Контроллинг как ключевой фактор менеджмента

организаций // Проблемы современной экономики (Новосибирск). 2010. № 2-3. С. 263-269.

120. Котлова, Ю.А. Концептуальные основы экономической добавленной стоимости в системе управленческого учёта // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. 2018. № 1. С. 47-55.

121. Котлова, Ю.А. Концепция формирования интегрированного информационного пространства в контексте оперативного и стратегического управленческого учёта и контроллинга // Финансовая экономика. 2018. № 6. С. 1567-1569.

122. Котлова, Ю.А. Методические аспекты управления затратами в системе сбалансированных показателей / Ю.А. Котлова, Н.В. Галактионова // Инновационное развитие: потенциал науки и современного образования: сборник статей II Международной научно-практической конференции. 2018. С. 129-131.

123. Котлова, Ю.А. Моделирование системы сбалансированных показателей оценки затрат организации // Экономика и предпринимательство. 2018. № 4 (93). С. 1255-1258.

124. Котлова, Ю.А. О концептуальных основах управленческого учёта в контексте его интеграции с системой контроллинга // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2018. № 7. С. 74-77.

125. Котлова, Ю.А. О роли систем учёта и контроллинга в обеспечении экономической безопасности юридического лица.

126. Котлова, Ю.А. Обеспечение оперативного контроллинга в лесозаготовительной организации: теория и практика / Ю.А. Котлова, Л.А. Лахина, М.И. Разумовская // монография. М-во образования и науки Российской Федерации, Хабаровск, 2006.

127. Котлова, Ю.А. Оптимизация системы бюджетирования промышленной организации посредством интеграции с системой

сбалансированных показателей . // Современные проблемы и перспективы развития финансовой и кредитной сфер экономики России XXI века: сборник научных статей. Хабаровск, 2018. С. 86-92. .

128. Котлова, Ю.А. Проблемы постановки управленческого учёта в российских организациях // Современные проблемы и перспективы развития финансовой и кредитной сфер экономики России XXI века. сборник научных статей. Хабаровск, 2010. С. 111-116.

129. Котлова, Ю.А. Современная модель управленческого учёта в системе контроллинга устойчивости // Современные проблемы и перспективы развития финансовой и кредитной сфер экономики России XXI века: сборник научных статей. Хабаровск, 2019. С. 95-99.

130. Котлова, Ю.А. Теоретико-методологические аспекты резистентности экономических субъектов // Экономика и предпринимательство. 2019. № 11 (112). С. 406-408.

131. Котлова, Ю.А. Теоретические детерминанты формирования системы учётно-аналитического контроллинга резистентности экономического субъекта / Ю.А. Котлова // Фундаментальные исследования, – 2021. – №3.

132. Котлова, Ю.А. Функциональная роль контроллинга в контексте жизненного цикла экономического субъекта // Экономика и предпринимательство. 2019. № 12 (113). С. 607-610.

133. Коупленд, Т. Стоимость компаний: оценка и управление. / Коупленд Т., Колер Т., Мулин Дж. 3-е изд. перераб. и доп.; пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. 554 с.

134. Кочетков Е.П. Мониторинг признаков финансово-экономической неустойчивости / Е.П. Кочетков // Эффективное антикризисное управление. – 2012. – №2. .

135. Кочетков, Е. П. Разработка превентивного подхода к оценке финансовой устойчивости неплатёжеспособных организаций с учётом

требований законодательства о несостоятельности как необходимое условие экономического роста России и выхода из кризиса. // Труды Вольного экономического общества России. 2010. Т. 136. С. 492–521.

136. Красовская, Н. В. Механизм управления устойчивостью экономики мебельных предприятий : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / Тюмен. гос. ун-т. - Тюмень, 2006. - 20 с.

137. Крылов, С.И. Сбалансированная система показателей как аналитический инструмент стратегического управления в условиях современной рыночной экономики // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 24. С. 2–10

138. Кукукина, И.Г. Управленческий учёт / И. Г. Кукукина. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 400 с.

139. Кульбака, Н. А. Оценка экономической устойчивости предприятия : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / Кульбака Наталья Александровна. – Донецк, 2002. – 26 с.

140. Куттер, М.И. Теория бухгалтерского учёта. М., 2002. 640 с.

141. Ладыгина, Е. А. Актуальные вопросы учётно-аналитического обеспечения внутреннего контроля и анализа учётной политики в отраслевом масштабе / Ладыгина, Е.А., Ю.А. Котлова // Проблемы управления, экономики и права в общегосударственном и региональном масштабах: сборник статей VII всероссийской научно-практической конференции. Пенза. 2020, с. 109-112.

142. Лапаева, М.Г. Факторы и тенденции, определяющие предпосылки становления и развития контроллинга на промышленном предприятии / М.Г. Лапаева, В.В. Носаева // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2004. – № 10. – С. 99–103. .

143. Левин, В.С. Контроль издержек производства в условиях нормативного учёта / В.С. Левин. – М.: Финансы и статистика, 1990. - 158 с.

144. Лейберт, Т.Б. Интеграция бухгалтерского и управленческого



учёта для целей внутрифирменного управления на предприятии [Текст] / Т.Б. Лейберт, Э.А. Халикова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – №2. – С. 61-68.

145. Ложкина, С.Л. Перспективы использования концепции экономической добавленной стоимости (EVA) в стратегическом управленческом учёте // Вестник Брянского государственного университета, № 3, 2011.

146. Ложкина, С.Л. Концепция формирования управленческой учётно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.12 / Ложкина Светлана Леонидовна; [Место защиты: Гос. ун-т - учебно-научно-произв. комплекс]. - Орел, 2014. – 399с.

147. Майер, Э. Контроллинг как система мышления и управления / Э. Майер. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 92 с

148. Максимов, Д.А., Финансовая устойчивость как основополагающий фактор экономической безопасности предприятия / Д.А. Максимов, А.В. Осельская // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2016. – № 6-2. – С. 365-368.

149. Малышева, Л.А. Управление организационными изменениями промышленных предприятиях на основе контроллинга : автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.05 / Ин-т экономики УрО РАН. - Екатеринбург, 2005. - 40 с.

150. Манн, Р., Майер З. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, З. Майер., перевод с нем. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 208 с.

151. Маркова, В.Д. Стратегический менеджмент. М., 2001. 287 с.

152. Маслова, О.Г. Модели управленческих отчётов по сегментам деятельности сельскохозяйственных предприятий / О.Г. Маслова // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. - №9. – С.20-29.

153. Медведев, М.Ю. Общая теория учёта: естественный,

бухгалтерский и компьютерный методы / М.Ю, Медведев. - М.: Дело и сервис, 2001. - 750 с.

154. Мезенцева, Т.М. Финансовая стратегия развития предприятия: бюджетирование и трансфертные цены / Т.М. Мезенцева, К.С. Саенко, А.В. Поляков // Аудиторские ведомости. – 2001. - № 1.

155. Мельцас, Е.О., Сущность понятия «финансово-экономическая устойчивость» хозяйствующего субъекта // Российский экономический интернет-журнал. 2017. №1.

156. Меренков, А.В. Внедрение системы сбалансированных показателей в страховых компаниях // А.В. Меренков // СПС «Консультант», – 2005. – №1

157. Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве» (утв. Минсельхозом РФ) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_93052/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_93052/)

158. Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат и выхода продукции в растениеводстве» : утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_93409/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_93409/)

159. Методические рекомендации по вопросам планирования и учёта затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на предприятиях издательской деятельности» : согласовано МПТР РФ 25.11.2002 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_98759/33a675a36171635bc258e050437ed0fc1da5a546/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98759/33a675a36171635bc258e050437ed0fc1da5a546/)

160. Методические рекомендации по разработке учётной политики в сельскохозяйственных организациях: Минсельхоз РФ 16.05.2005 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_93308/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_93308/)

161. Методические рекомендации по разработке финансовой политики предприятия : утв. приказом Минэкономки России от 1.10.1997 г. № 118 // Экономика и жизнь. 1998. № 2.

162. Методологические рекомендации по проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Госкомстатом России 28.11.2002.

163. Мизиковский, Е. А. Нормативная база в управленческом учёте / Е. А. Мизиковский // Бухгалтерский учёт. 1996. № 5. С. 17 - 25.

164. Михайличенко, Д.Г. Особенности резистентности современного человека репрессивному воздействию технологий массовой манипуляции психикой / Д.Г. Михайличенко [Электронный ресурс]. – Режим доступа:<https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-rezistentnosti-sovremennogo-chelovekarepressivnomu-vozdeystviyu-tehnologiy-massovoy-manipulyatsii-psihikoу>

165. Михайлов, В.Г., Гегальчий Н.Е. Исследование экологической устойчивости предприятия как определяющего направления его успешного функционирования // <http://krorea.kuzstu.ru/Documents2/I/Mihailov&Gegalchyi.doc>

166. Муравицкая, Н.К. Бухгалтерский учёт / Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко. - М., КноРус, 2007. - 544 с.

167. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165).

168. Нестеров, В. Управленческий учёт как основа для принятия эффективных решений / В. Нестеров, А. Важнов // Экономика и жизнь. - 1997. - № 31.

169. Нивен, П.Р. Сбалансированная система показателей: шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов. – М.: Баланс-клуб, 2004. – С.328.

170. Никешин, С.Н. Предприятие и переходная экономика (некот. асп.).СПб.:СПбГИЭА,2006.108 с.

171. Николаева, О.Е. Управленческий учёт / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. - М.: Едиториал УРСС, 2006. - 320с.

172. Николаева, О. Е., Шишкова, Т. В. Классический управленческий учёт — 2-е изд., испр. и доп. / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. — М.: Издательство ЛКИ, 2010. — 400 с.

173. Никулина, Л.Н. Формирование учетно-аналитической системы обязательств на промышленных предприятиях : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Орлов. гос. техн. ун-т. – Орел, 2002. – 24 с.

174. О бухгалтерском учёте : федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 ( с изменениями и дополнениями).

175. О методиках оценки финансовой устойчивости банка в целях признания её достаточной для участия в системе страхования вкладов : указания Банка России от 11.06.2014 №3277-У

176. О нормативах оценки финансовой устойчивости деятельности жилищных накопительных кооперативов: постановление Правительства РФ от 28.01.2006 №46

177. Об отдельных требованиях к финансовой устойчивости и платёжеспособности страховщиков : положение Банка России от 10.01.2020 № 710-П.

178. Об утверждении Методических положений по планированию, учёту затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса : приказ Минпромнауки РФ от 04.01.2003 № 2 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_98145/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98145/)

179. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому

учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях : приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_59524/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59524/)

180. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению : приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_66752/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/)

181. Об утверждении Правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа : постановление Правительства РФ от 25 июня 2003 г. № 367

182. Окладский, П. В. Соотношение понятий экономической несостоятельности и устойчивости предприятий / П.В.Окладский // Лесной журнал. -2010. -№ 5-. - С. 176-80.

183. Олейник, А.Б. Экономическая устойчивость предприятия в современных условиях : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / Волгогр. гос. ун-т. - Волгоград, 2002. - 198 с.

184. Омельченко, И.Н. Финансово-экономическая стабильность как составная часть организационно- экономической устойчивости предприятий / И.Н. Омельченко, Е.В. Борисова // Вестник машиностроения. - 2007. - № 4. - С. 64.

185. Организация управленческого учёта. – М.: БераторПресс, 2003. – 224 с.

186. Осташкин, М. А. Контроллинг как инструмент повышения эффективности управления деятельностью предпринимательских структур: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.05 / Осташкин Михаил Александрович; [Место защиты: Рос. акад. предпринимательства]. - Москва,

2014. - 179 с.

187. Палий, В. Ф. Финансовый учёт : Учеб. пособие : [Теория и практика, структур.-лог. схемы, таблицы, числовые примеры, задания для самостоят. работы] / В. Ф. Палий, В. В. Палий. - 2. изд., перераб. и доп. - М. : ФБК-пресс, 2001. - 664 с.

188. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учёт, 2012.

189. Панков, Д.А. Бухгалтерский учёт и анализ в зарубежных странах. М., 1998.

190. Пич, Г. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки / Г. Пич, Э. Шерм // Проблемы теории и практики управления. – 2001. – № 3. – С. 102–107.

191. Погостинская, Н.Н. Информационно-аналитическое обеспечение предпринимательской деятельности: учебник / Н.Н.Погостинская, Ю.А. Погостинский, Р.Л. Жамбекова. - Нальчик: Эльбрус - 2008. - 350с.

192. Полковский, Л.М. Основы управленческого учёта: учебное пособие / Л.М. Полковский. - М.: Экономика и финансы, 2003. 320 с.

193. Попова, Л.В., «Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга», учебное пособие, 2016. -216 с.

194. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учётно-аналитической системы / Л.В. Попова, И.А. Маслова, Б.Г. Маслов // Финансовый менеджмент. - 2008. – № 3. - С. 34-67.

195. Попова, Л.В. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учеб. пособие для вузов / Л.В. Попова, Н.Г. Варакса, М.В. Васильева. – Орёл: ОрёлГТУ, 2007. – 264 с.

196. Попова, Л.В. Информационные потоки учётно-налоговой системы / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки . - 2010. - №9. – С.98-104

197. Попова, Л.В. Контроллинг / Л.В. Попова, Р.Е. Исакова, Т.А.

Головина. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. – 192 с.

198. Пригожин, А. И. Современная социология организации : учебник / А. И. Пригожин. М. : Интерпракс, 1995.

199. Райхман, Т. Менеджмент и контроллинг. Одни цели - разные пути и инструменты / Т. Райхман // Международный бухгалтерский учёт. - 1999. - № 5. - С. 26-36.

200. Рой, Ж. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей / Жан Рой, Ветер Магнус, Ольве НильсГоран; пер. с англ. М. :Вильямс, 2004. 304 с.

201. Рощин, В.И. Экономическая устойчивость предприятий и реализация их экономических интересов : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.01 / Чуваш. гос. ун-т им. И. Н. Ульянова. - Чебоксары, 2000. - 18 с.

202. Рыбакова, О.В. Основы бухгалтерского управленческого учёта. Орел, 2005. 375 с.

203. Рыжакина, Т. Г. Бюджетирование как инструмент управления стратегией предприятия / Т. Г. Рыжакина // Российское предпринимательство. – 2013. – № 12(234). – С. 40-46.

204. Рычихина, Н.С. Реструктуризация как инструмент достижения стратегической устойчивости предприятия // Экономический анализ: теория и практика. - 2008. -№ 10.

205. Сабельфельд, Т. В. Совершенствование механизма диагностики финансовой несостоятельности предприятий : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : Сабельфельд Татьяна Викторовна; [Место защиты: Новосиб. гос. ун-т экономики и упр.]. - Новосибирск, 2011. - 21 с.

206. Самочкин, В. Н., Калюкин, А. А., Тимофеева, О. А. Бюджетирование как инструмент управления промышленным предприятием / В. Н. Самочкин, А. А. Калюкин, О. А. Тимофеева // Менеджмент в России и

за рубежом. 2000. № 2.

207. Сапожникова, Н.Г. Бухгалтерский учёт: учебник для Вузов. - 2-е изд., перераб. и доп, - М.: Кнорус, 2009, - 480 с.

208. Семенов, А. И. Логистика. Основы теории: Учебник для вузов / Семенов А. И., Сергеев В. И. — СПб.: Издательство «Союз», 2003. — С. 522.

209. Скамай, Л.Г. Экономический анализ деятельности предприятия: Учебник/ Л.Г. Скамай, М.И. Трубочкина. - М.: ИНФРА-М, 2007. С. 262.

210. Скоун, Т. Управленческий учёт / под ред. Н. Д. Эриашвили ; пер. с англ. — М. : ЮНИТИ, 1997. — 179 с.

211. Соколов, А.Ю. Управленческий учёт (продвинутый уровень). Конспект лекций / А.Ю. Соколов,; Каз.федер.ун-т. – Казань, 2014. –70 с. .

212. Соколов, Я.В. Бухгалтерский управленческий учёт: от истоков до наших дней: монография / Я.В. Соколов. - М.: Аудит: ЮНИТИ, 2009. - 213 с.

213. Старовойтов, М. К. Современная российская корпорация (организация, опыт, проблемы) / М. К. Старовойтов. — М. : Наука, 2001. — 312 с.

214. Степанов, Д. Value-Based Management и показатели стоимости. URL: [http://www.cfm.ru/management/finance/value-based\\_management.shtml](http://www.cfm.ru/management/finance/value-based_management.shtml).

215. Степанова, Г.Н. Сбалансированная система показателей как инструмент управления конкурентоспособностью современного предприятия / Г.Н. Степанова // Финансовая газета. Региональный выпуск – 2007. – № 17.

216. Суворова, С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях : теория и методология : автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.12 / Суворова Светлана Павловна; [Место защиты: Орлов. гос. техн. ун-т]. - Орел, 2007. - 52 с.

217. Сулейманова, Ю.М. Экономическая устойчивость предприятия: понятие и особенности // Ю.М. Сулейманова. - Общество: политика, экономика, право. - 2012. - № 3. - С.53-56



218. Сыроижко, В. В. Сущность, содержание и назначение контроллинга в деятельности предприятий и организаций/ В. В. Сыроижко, М.А. Воронова, Л.Ф. Лахина // Крымский экономический вестник. 2014. № 2 (09). С. 184–188.

219. Ткач, В.И., Ткач М.В. Международная система учёта и отчётности. М., 1991. 160 с.

220. Трошина, Е. П. Современное состояние и тенденции развития контроллинга в России и за рубежом / Е. П. Трошина, И. В. Платонов // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2013. – № 5(103). – С. 113-118.

221. Ульянов, И. П., Попова Л. В. Детализация учёта и цены: монография. М.: Бухгалтерский бюллетень, 1997. 192 с

222. Управленческий учёт : Учеб. пособие / Ф. П. Васин; Финансовая акад. при Правительстве Рос. Федерации. Каф. бухгалт. учёта. - М. : Финансовая акад. при Правительстве Рос. Федерации, 2001. - 244 с.

223. Уткин, Э.А. Контроллинг: российская практика [Текст] / Э.А. Уткин, И.В. Мырынюк. - Москва : Финансы и статистика, 1999. - 271 с.

224. Фалько, С.Г. Контроллинг в России: современное состояние и перспективы развития / С.Г. Фалько // Контроллинг на малых и средних предприятиях: сборник научных трудов IV Международного конгресса по контроллингу. – М.: 2014. - 258 с.

225. Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011«О бухгалтерском учёте» [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855)

226. Фомин, В.П. Анализ сбалансированности показателей развития предприятия [Текст] / В.П. Фомин. – Самара : Содружество, 2008. – 208 с

227. Хан, Дитгер. П и К. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Дитгер Хан; Пер. с нем. под ред. и с предисл. А. А. Турчака и др. - М. : Финансы и статистика, 1997. - 799 с.

228. Хахонова, Н. Н. Теоретико-методологическое исследование категории « учётно-аналитическая система» управления коммерческой организации // Фундаментальные исследования. 2012. № 9–1. С. 231–234.

229. Хорват, П. Контроллинг / П. Хорват, Р. Глейх, М. Сейтер. - Мюнхен, 2015. – 269 с.

230. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект. М., 1995. 416 с.

231. Худякова, Т. А. Формирование системы контроллинга финансово-экономической устойчивости промышленного предприятия: дис. ... докт. экон. наук: 08.00.05 / Худякова Татьяна Альбертовна; [Место защиты: ФГАОУ ВО «Южно-Уральский государственный университет (национальный исследовательский университет)»], 2018. – 323 с.

232. Чепулянис, А. В. Развитие учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами экономического субъекта : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Чепулянис Антон Владимирович; [Место защиты: Воронеж. гос. ун-т]. - Воронеж, 2018. – 24 с.

233. Черепанова, Л.А. Аналитическое обеспечение контроллинга финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Черепанова Людмила Анатольевна; [Место защиты: Рос. эконом. ун-т им. Г.В. Плеханова]. - Москва, 2013. - 23 с.

234. Чернов, В. А. Интегрированное информационно-аналитическое обеспечение устойчивого развития хозяйственной деятельности// Современные технологии управления. ISSN 2226-9339. – №1 (73).

235. Черняева, О. А. Экономический механизм управления устойчивостью функционирования предприятий / О. А. Черняева // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2008. – № 8(46). – С. 124–128.

236. Чмель, С Ю . Причинно-следственные связи в формировании

стратегии устойчивого развития предприятия // Проблемы экономики. - 2010. - № 6. - С. 124 -125.

237. Чуваева, А.И. Теоретические и методические аспекты внедрения системы контроллинга на предприятиях лесного комплекса: монография / А.В. Макарова, А.С. Пчелинцева; А.И. Чуваева .— : [Б.и.], 2013 .— 164 с.

238. Чувашлова, М. В. Методология кинестетического контроллинга в авиастроительных компаниях с государственным участием: автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.05 / Чувашлова Марина Владимировна; [Место защиты: ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский) федеральный университет»], 2019.- 50 с.

239. Чувашлова, М.В. Методология стратегического контроллинга в корпорациях с государственным участием: Монография. – М.: МАКС Пресс, 2016. – 296 с.

240. Шекшуев, А.В., Ибрагимова Р.С. Устойчивость предприятия: финансовый и экономический аспекты // Повышение устойчивости и реализация инновационного потенциала финансовой системы Российской Федерации: сб. ст. по итогам междунар. науч. конф. 26-27 февраля 2010 г. - Иваново, 2010. - С. 265-269.

241. Шемякин, Е. Л. Система сбалансированных показателей как главный инструмент контроллинга в нефтяных компаниях / Е. Л. Шемякин // Молодой ученый. – 2015. – № 19(99). – С. 444-446.

242. Шеремет, А.Д. Управленческий анализ на предприятиях связи: учебное пособие / А.Д. Шеремет, Е.Н. Дадеркина. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. - 144 с.

243. Шеремет, А. Д. Управленческий учёт : учебник / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова ; под ред. А. Д. Шеремета. - 4-е изд., перераб. и доп. - Москва : ИНФРА-М, 2009. - 429 с.

244. Шигаев, А.И. Контроллинг стратегии развития предприятия / А.И. Шигаев. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 351 .

245. Шигаев, А.И. учётно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления коммерческими организациями : дис. ... докт. экон. наук: 08.00.12 / Шигаев Антон Иванович; [Место защиты: Казан. (Приволж.) федер. ун-т]. - Казань, 2011. – 456 с.

246. Шлендер, П.Э. Аудит и контроллинг персонала организации / П.Э. Шлендер. – М.: Вузовский учебник, 2010. – 262 с.

247. Шульгина, Л. В. Экономическая устойчивость предприятия: содержание и система / Л. В. Шульгина, А. Н. Сова // Финансы. Экономика. Стратегия. Сер.: Инновационная экономика: человеческое измерение. – 2009. – № 5. – С. 9–13.

248. Экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. 2-е изд. - М.: Ин-т новой экономики, 2008. - С. 1152.

249. Яругова А. Управленческий учёт. Опыт экономически развитых стран. М., 1991. 235 с

250. Яруллина, Г. Р. Управление устойчивым экономическим развитием предприятий промышленного комплекса : теория и методология : автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.05 / Яруллина Гузель Рифатовна; [Место защиты: Казан. финансово-эконом. ин-т]. – Казань, 2011. – 47 с.

Обзор нормативных документов, регулирующих порядок постановки учёта для целей управления в рамках бухгалтерского учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

