

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«АЛТАЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи



Бахирева Анна Алексеевна

**РАЗВИТИЕ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОГО  
ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ  
ПРЕДПРИЯТИЙ ПИЩЕВЫХ ПРОИЗВОДСТВ**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством  
(по отраслям и сферам деятельности, в том числе: экономика, организация и  
управление предприятиями, отраслями, комплексами: промышленность)

Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата наук

Научный руководитель:  
д-р.экон.наук, доцент  
Воронкова Ольга Юрьевна

Барнаул – 2022

**ОГЛАВЛЕНИЕ**

<b>ВВЕДЕНИЕ</b>	3
<b>1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ</b>	14
1.1 Концептуальные основы современного контроллинга	14
1.2 Содержание и структура информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий	35
1.3 Особенности организации контроллинга исполнения бюджетов предприятий пищевых производств	57
<b>2. ИССЛЕДОВАНИЕ УСЛОВИЙ И ФАКТОРОВ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ПИЩЕВЫХ ПРОИЗВОДСТВ</b>	70
2.1 Современное состояние и тенденции развития отрасли производства напитков	70
2.2 Методический инструментарий контроллинга исполнения бюджетов предприятий пищевых производств	78
2.3 Методика формирования информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий пищевых производств	107
<b>3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЛИНГА ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ПИЩЕВЫХ ПРОИЗВОДСТВ</b>	126
3.1 Организация контроллинга исполнения бюджетов предприятий пищевых производств	126
3.2 Развитие методического инструментария контроллинга исполнения бюджетов предприятий пищевых производств	135
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b>	149
<b>БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК</b>	152
<b>ПРИЛОЖЕНИЕ</b>	171

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность.** Сегодня одной из наиболее активно развивающихся отраслей пищевой промышленности России и Алтайского края является производство пива и безалкогольных напитков. Его важность обусловлена тем, что он не только является флагманом развития многих сопутствующих отраслей и выступает бюджетобразующим для региона, но и является значимым сектором в формировании продовольственной безопасности России. Помимо этого интеграция России в мировое сообщество предполагает неуклонное снижение количества употребляемых населением крепких алкогольных напитков, замещение их «легким» алкоголем, преимущественно пивом. Вместе с тем, государство активно регулирует деятельность пивобезалкогольных предприятий, увеличивая акцизное бремя, устанавливая новые стандарты производства и продажи, ограничивая инструменты продвижения и рекламы, усугубляя негативные последствия введения экономических санкций и деятельность активных сообществ. Таким образом, пивобезалкогольный сектор сегодня представляет собой высококонкурентный бизнес со сложными потребителями и крайне неопределенной внешней средой, нуждающийся в эффективных, в том числе, контроллинговых управленческих инструментах. Первоочередной областью их внедрения выступает сфера контроллинга исполнения бюджетов, обеспечивающая условия достижения текущих и стратегических целей компании. В условиях стремительного развития информационных технологий, увеличения объемов данных, ускорения бизнес-процессов, возникновения нетривиальных рисков достижения целей особую важность приобретает формирование эффективного информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов. Построенное на принципах комплексности оно приобретает качественно новый состав благодаря включению внешних информационных потоков. Формирование учетной системы, как составляющей информационного обеспечения, на основе рискованного подхода обеспечивает динамический метод управления рисками,

создает условия для своевременного выявления отклонений в процессе движения компании к запланированной цели, позволяет формировать содержательные внутренние и внешние отчеты в зависимости от уровня пользователя. Используемый на практике экспертный подход в определении точек контроля не всегда обеспечивает контроль и анализ в необходимом и достаточном объеме, поэтому необходимо уточнение количества и времени контрольных точек с помощью математического и графического инструментария. Широкое использование проектов, существенные репутационные, правовые, налоговые, финансовые риски неисполнения бюджетов пивобезалкогольных предприятий требуют внедрения прогрессивного инструментария контроля и анализа исполнения бюджетов на основе эджайл, комплаенс.

Таким образом, в сложившихся условиях необходимым представляется организация и использование информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов с учетом специфики пивобезалкогольных производств, на основе современных учетных элементов, базирующихся на передовых информационно-коммуникационных технологиях, прогрессивных методах контроля и анализа, обеспечивающих динамическое управление рисками неисполнения бюджетов, позволяющих сформировать условия и разумную уверенность в достижении бюджетных показателей.

**Степень изученности и разработанности проблемы.** Теоретическую основу исследования направлений развития информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов составили труды зарубежных и отечественных ученых.

Организация бюджетирования и бюджетного управления с теоретической и практической точек зрения основательно разработаны и представлены в трудах Дж. Хоупа, Р. Фрейзера, Р. Энтони, Дж. К. Шима, Дж. Г. Сигела, Б. Нидлза, С. Миллза, Г. Андерсона, Ю. Даума, В.Е. Хруцкого, Р.В. Хруцкого, В.В. Гамаюнова, В.Э. Керимова, В.П. Савчука, К.В. Щиборща, Т.П. Карповой, А.В. Глущенко, В.Б. Ивашкевича, М.А. Вахрушиной, Л.В. Пашковой, Н.А.

Ермаковой, Е.С. Стоянова, И.А. Бланка, В.Н. Самочкина, А.М. Карминского, Н.Г. Данилочкиной, Е.Н. Выборовой, И.Т. Балабанова, М.С. Кузьминой, др. Однако проблемными остаются вопросы организации бюджетирования на пивобезалкогольных производствах. Авторами детально проработана методика проведения итогового контроля и анализа исполнения сводного бюджета, но методика и инструментарий текущего контроллинга исполнения бюджетов в литературе не нашли отражения.

Изучая теоретико-методологические основы контроллинга, широко представленные в зарубежных (Р. Манн, А. Дайле, Д. Хан, П. Хорват, Э. Майер, Б. Бальтцер, Х. Й. Фольмут, Ю. Вебер, У. Шеффер) и отечественных (А.М. Карминский, С.Г. Фалько, С.Я. Юсупова, А.И. Шигаев, В.Б. Ивашкевич, С.В. Осипов, Н.Н. Шляго, Ю.П. Анискин, Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин) исследованиях, отметим их направленность на развитие таких областей контроллинга, как затраты, персонал, запасы, инвестиции, маркетинг, показатели эффективности в производстве, оптовой и розничной торговле, добыче и распределении нефти и газа, железнодорожных перевозках. Вместе с тем бюджеты как объект контроллинга исследователями недостаточно рассмотрены несмотря на широкое распространение бюджетирования на российских предприятиях. Кроме того, в работах данных авторов не представлены инструменты контроллинга проектов, возможности использования эджайл и комплаенс в рамках контроллинга исполнения бюджетов.

Различные аспекты построения учетно-отчетного комплекса компаний с целью информационного обеспечения управления отражены в работах И. Шротта, М. Пуэхберга, Л.И. Гонберга, Б.П. Рудановского, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, К. Друри, П. Этрилла, Э. Маклейни, О. Янга, Ж. Ришара, С.А. Рассказовой- Николаевой, А.Д. Шеремета, Н.Д. Врублевского, И.Е. Мизиковского, В.Ф. Палия, О.Д. Кавериной, Н.И. Чупахиной, Л.И. Хоружий, М.А. Вахрушиной, О.В. Ивашкевич, В.Э. Керимова, Е.Н. Елисеевой, П.И. Камышанова, А.В. Басовой, О.Е. Николаевой, Д.В. Лысенко и др. Авторами

описываются различные подходы к решению проблемы фиксации бюджетных, фактических показателей и их отклонений. При этом целостный учетный комплекс, включающий первичные документы, набор взаимосвязанных синтетических и аналитических счетов для отражения фактических, бюджетных данных и информации об отклонениях, аккумулирующихся на счетах с достаточной степенью детализации, формы отчетов по результатам контроллинга исполнения бюджетов не описан.

Проблемы формирования информационно-аналитического обеспечения управленческой деятельности являются центральными в исследованиях И.П. Ульянова, Л.В. Поповой, А.В. Булгакова, Н.Г. Барышниковой (учетно-аналитическая система), Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена, М.И. Кутера, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета (информационное поле), А.В. Ганина, Л.В. Шуклова (учетно-контрольная система), Л.И. Хоружий (учетно-информационная система), К. Уорда, О.В. Алексеева, И.Н. Богатой, М.А. Вахрушиной, О.Е. Николаевой (учетно-аналитическое обеспечение) и др. В числе малоизученных остаются вопросы информационно - аналитического обеспечения контроллинга, в том числе контроллинга исполнения бюджетов.

Таким образом, выбор объекта и предмета диссертационного исследования, постановка цели и задач обусловлены несомненной актуальностью и практической значимостью его тематики.

**Объектом исследования** выступают предприятия пивобезалкогольного сектора производства с процессной организацией деятельности. Диссертационное исследование проводилось на практических данных ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод».

**Предметом исследования** являются теоретические и методические аспекты формирования и совершенствования информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий.

**Целью диссертационного исследования** является развитие теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию информационно-аналитического обеспечения

контроллинга исполнения бюджетов предприятий, направленных на повышение эффективности и оперативности выявления отклонений и управления бюджетными рисками в условиях высокой неопределенности внешней среды и активной деятельности общественных групп. **Достижение поставленной цели обусловило следующие взаимосвязанные задачи:**

- систематизировать существующий понятийный аппарат и провести сравнительный анализ концепций контроллинга в их историческом развитии с использованием метода метафор, разработать теоретические основы контроллинга исполнения бюджетов,

- провести сравнительный анализ трактовок информационно-аналитического обеспечения контроллинга; обосновать и структурировать информационные, контрольные и аналитические составляющие информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов, определить его свойства, функции, принципы формирования и разработать принципиальную схему (модель) его построения на предприятии;

- выявить внешние и внутренние факторы, определяющие особенности бюджетирования, контроллинга исполнения бюджетов и его информационно-аналитического обеспечения на предприятиях пивобезалкогольного производства;

- разработать методический подход к организации учетного комплекса, как составляющей информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов, описать принципиальную схему (модель) его функционирования с учетом применяемых информационных технологий и выявленного субстанционального риска;

- предложить усовершенствованный инструментарий контроллинга исполнения бюджетов в связи с широким распространением проектного управления, наличием существенных репутационных, правовых, налоговых, финансовых рисков неисполнения бюджетов пивобезалкогольных предприятий.

- провести экспериментальную проверку результатов исследования на предприятиях пивобезалкогольного сектора производства.

### **Соответствие диссертации Паспорту научной диссертации.**

**Область исследования** соответствует требованиям паспорта специальности ВАК (экономические науки) по специальности 08.00.05 - Экономика и управление народным хозяйством, раздела 1. Экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами, п.1.1. Промышленность, подп. 1.1.26. Теоретические и методические подходы к созданию системы контроллинга в промышленной организации.

**Методология и методы исследования** диссертационной работы основаны на научных разработках и исследованиях отечественных и зарубежных ученых в области контроллинга и формирования его информационно-аналитического обеспечения, в том числе контроллинга исполнения бюджетов предприятий, учета, документооборота, внутренней и внешней отчетности, контроля и управления. Методологическую базу исследования составили законодательные и нормативные акты, регламентирующие порядок организации учетных комплексов и аналитической обработки информации, внутренние распорядительные, регулирующие, методические материалы и стандарты по практике учетно-аналитической работы, бюджетированию, контроллингу, бухгалтерскому, налоговому, статистическому учету экономических субъектов, их внутренняя и публичная отчетность, аналитические материалы, характеризующие результаты финансово-хозяйственной деятельности и имущественное положение, данные Федеральной службы государственной статистики РФ, информационно-аналитические материалы, обзоры и исследования специализированных агентств, научно-исследовательских организаций, ресурсы информационной сети Интернет.

Достижению поставленных целей и задач способствовало применение соответствующих уровню исследования общенаучных методов: группировка и обобщение, аналогия, сравнение, статистические, экономико – математические



методы обработки информации, моделирование, системный подход. Использование факторного, функционального, процессного, структурного и информационно-аналитического подходов позволило решить проблему формального представления и обработки информации.

**Степень достоверности результатов** определяется согласованностью полученных научных результатов, методических и практических рекомендаций и выводов диссертации с фактической практикой деятельности предприятий пивобезалкогольного сектора пищевого производства, применением общенаучных и специальных методов исследования, а также использованием в качестве теоретической базы исследования фундаментальных и прикладных трудов отечественных и зарубежных ученых в области экономики, контроллинга, управления производственными предприятиями.

**Информационную базу** исследования составили законодательные и нормативные акты Российской Федерации, Алтайского края, ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод», аналитические материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, информационных и аналитических агентств, научной периодики, сети Интернет.

**Научная новизна** заключается в развитии теоретических положений и разработке комплекса методических рекомендаций по совершенствованию информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий, имеющих существенное значение для развития теории и методики контроллинга, управленческого учета и экономического анализа, способствующих повышению эффективности достижения целевых показателей экономического субъекта.

**Основными положениями, содержащими научную новизну и представленными к защите, являются следующие:**

- введено понятие «контроллинг исполнения бюджетов предприятий», сформированное в русле современной концепции контроллинга, определено его содержание, объект, предмет, цель, функции, задачи, инструменты по уровням

управления в соответствии с тенденциями и потребностями деловых решений в реальном секторе экономики;

- предложен авторский подход к определению содержания и формирования структуры информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятия, заключающийся в объединении пяти взаимосвязанных и взаимообусловленных элементов – нормативно-методического, информационного, организационного, верификационного, программно-технического, функционирование которых ориентировано на подготовку полной, достоверной, детализированной информации на основе внешних, внутренних учетных и внеучетных данных, анализа и контроля экономического субъекта; обоснованы место и роль учета, контроля и анализа в системе информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов с целью повышения оперативности, эффективности и актуальности разрабатываемых менеджментом управленческих решений по достижению заданного уровня целевых показателей;

- разработана структурная модель организации и функционирования контроллинга исполнения бюджетов промышленного предприятия, аргументирован состав ее элементов, функции в соответствии с процессным подходом, позволяющая координировать информационные, аналитические, контрольные процессы для повышения эффективности управления внутренними и внешними факторами функционирования предприятия в условиях высокой неопределенности внешней среды и наличия существенных субстанциональных рисков бизнес-процессов;

- предложен методический подход к организации учетного комплекса в рамках информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов; разработаны и обоснованы автором формы первичных документов, регистров, отчетов, комплекс взаимосвязанных счетов, где в основе кодировки лежит субстанциональный риск неисполнения бюджета бизнес-процесса, проекта, что обеспечивает динамический подход управления рисками в процессных и проектных производственных структурах, формирование

текущих и превентивных решений по достижению целевых показателей предприятий реального сектора экономики;

- разработан усовершенствованный инструментарий контроллинга исполнения бюджетов, включающий элементы комплаенс и эджайл-контроля для своевременного выявления и минимизации репутационных, правовых, налоговых, финансовых рисков, присущих функционированию производственного предприятия; обоснован подход к контроллингу исполнения бюджетов проектов, основанный на определении освоенного объема инвестиций, которые существенно расширяют функционал контроллинга исполнения бюджетов предприятий, положительно отражаются не только на экономическом развитии самого хозяйствующего субъекта, но и экономики региона;

- разработана математическая и графическая модель определения точек контроля в процессе текущего контроллинга исполнения бюджетов предприятий производственного сектора, которые дополняют экспертный метод выбора реперных точек, что позволяет осуществлять контроль и анализ в необходимом и достаточном для формирования эффективных деловых решений объеме;

- апробированы предложенные разработки и рекомендации, представленные в диссертационном исследовании, на функционирующем пивобезалкогольном предприятии ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод», дана прогнозная оценка их результативности.

**Теоретическая значимость диссертационной работы** подтверждена полученными автором выводами, рекомендациями и предложениями, развивающими ряд существенных аспектов информационно – аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов производственных предприятий, производящих напитки. Так можно утверждать, что введение автором понятия «контроллинг исполнения бюджетов предприятий», обоснование элементов его информационно-аналитического обеспечения, разработанный автором подход к организации учетного комплекса в рамках

информационного обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий, контролю и анализу исполнения бюджетов проектов, организации точек контроля существенно дополняют концепцию контроллинга.

Полученные автором результаты могут быть использованы в качестве теоретической основы дальнейших исследований в области совершенствования контроллинга на производственных предприятиях, в учебном процессе образовательных организаций высшего образования в ходе преподавания дисциплин «Контроллинг», «Управленческий учет», «Экономика организаций (предприятий)» и др.

**Практическая значимость** результатов исследования состоит в совершенствовании теоретических и методических аспектов информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятия. Разработанная в соответствии с процессно-ориентированным подходом модель организации и функционирования контроллинга исполнения бюджетов, учетный комплекс, сформированный с учетом риск-ориентированного подхода, позволяющий взаимосвязано отражать бюджетные, фактические данные и отклонения, разработанные автором формы первичных документов, регистров и отчетов по результатам контроллинговых процедур, интегрирующих данные в соответствии с целями и задачами контроллинга исполнения бюджетов предприятий, усовершенствованный инструментарий контроля и анализа бюджетов проектов, графическая и математическая модель определения точек контроля и др. аспекты, изложенные в исследовании, могут быть внедрены в практическую деятельность предприятий различных отраслей экономики.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения и результаты исследования обсуждались на международных и всероссийских научно-практических конференциях, а также на ежегодных научных форумах аспирантов ФГБОУ ВО Алтайский государственный университет. Отдельные результаты проведенного исследования в форме методических разработок и рекомендаций внедрены в финансово-хозяйственную деятельность ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод», ООО

«Бочкаревский пивоваренный завод», ООО «Бровар». Отдельные теоретические положения используются в учебном процессе Рубцовского института (филиала) АлтГУ при чтении курсов «Управленческий учет», «Экономика предприятия (организации)», в разработке дисциплины «Экономика предприятия (организации)» на курсе повышения квалификации «Экономика и управление на предприятии».

**Публикации.** Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли отражение в 17 публикациях авторским объемом 6,57 п.л., в том числе четыре в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых изданий, рекомендованных ВАК для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям. Две статьи опубликованы в изданиях, входящих в базы данных Scopus и Web of Science. По результатам научного исследования опубликовано учебно-методическое пособие «Экономика предприятия (организации): конспект лекций» общим объемом 13,5 п.л.

**Структура работы.** Объем диссертационного исследования составляет 168 страниц, включает введение, три главы, список использованной литературы и приложения. Основной текст диссертации включает 23 рисунка, 33 таблицы, список источников содержит 188 наименований.

# **1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ**

## **1.1 Концептуальные основы современного контроллинга**

Со времен Аристотеля считается, что первыми в познании реальности выступают чувства. Однако главным является стремление к осознанию скрытых от чувственного восприятия причин явлений, что составляет суть познания и является высшим проявлением человеческого разума. Сегодняшняя реальность – это постоянные и стремительные изменения, затрагивающие все стороны жизнедеятельности субъектов экономики. Следовательно, одной из важных областей познания действительности выступает познание изменений, происходящих во внешней и внутренней среде, которые первоначально оцениваются через призму категорий «благоприятно/неблагоприятно», «положительно/отрицательно». Затем понимаются причины изменений, оцениваются их последствия и локализуются затронутые ими области, предпринимаются корректирующие действия в контексте ситуации. Таким образом, изменяя себя или изменяя внешнюю среду, экономический субъект приходит в состояние равновесия. В современной экономике осмысленная деятельность, связанная со своевременным отслеживанием внешних и внутренних возмущений и разработкой адекватных мер реакции на них, получила название контроллинга. Особую важность эффективная организация контроллинга приобретает именно в деятельности производственных предприятий, т.к. эффективность всей экономической системы в очень большой степени зависит от того, что происходит внутри этих «экономических молекул». Современная фирма, по мнению Д. Хана, это не «призрачная» фигура, но двигатель институциональных и экономических изменений, которые

можно с успехом осуществлять при помощи рационально организованной системы контроллинга<sup>1</sup>.

Сегодня одним из наиболее активно развивающихся секторов пищевой промышленности России и Алтайского края является производство пива и безалкогольных напитков (код 11 «Производство напитков» по ОКВЭД II). Основной особенностью функционирования предприятий, производящих напитки, является то, что это значимый сектор в формировании продовольственной безопасности России, так как обеспечение населения чистой водой составляет ее важное направление. Повышение эффективности деятельности пивобезалкогольных предприятий вносит значительный положительный вклад в отечественную экономику по нескольким направлениям:

1. поступательное движение экономики пивобезалкогольных компаний к целям расширения и диверсификации деятельности способствует одновременному развитию смежных отраслей, таких как оптовая и розничная торговля, сельское хозяйство, транспорт, стекольное, тароупаковочное производство, селекция. Согласно данным статистики, одно рабочее место в сфере производства пива обеспечивает до 12 рабочих мест в смежных отраслях.

2. значимость пивобезалкогольной отрасли обусловлена и тем, что по объему и уровню собираемости налогов и отчислений данный сектор является бюджетообразующим. За счет налоговых отчислений пивобезалкогольных предприятий финансируются программы социального развития, поддержки учреждений физкультуры, спорта и образования.

3. интеграция России в мировое сообщество предполагает, в том числе, и переход к «европейскому» типу потребления алкоголя, предусматривающему неуклонное снижение количества употребляемых крепких алкогольных напитков, вследствие замещения их «легким» алкоголем, преимущественно пивом. Более 20 лет назад ученые Эдвардс Г., Андерсон П.,

---

<sup>1</sup> Hahn, D. Controlling: Stand and Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung des CIM – Konzeptes / D. Hahn. – Saarbrucker Arbeitstagung. Heidelberg, 1987. – P. 3–39.

Бабор Т. определили «идеальную» структуру потребления алкогольной продукции, то есть такое соотношение различных алкогольных напитков, которое минимизирует негативные последствия для здоровья населения. В этой структуре доля потребления пива составляет 50%, вина- 35%, крепких алкогольных напитков - 15%. Вместе с тем, государство активно регулирует деятельность пивобезалкогольных предприятий, увеличивая акцизное бремя, устанавливая новые стандарты производства и продажи, ограничивая инструменты продвижения и рекламы, усугубляя негативные последствия введения экономических санкций и деятельность активных сообществ. Таким образом, пивобезалкогольный сектор сегодня представляет собой высококонкурентный бизнес со сложными потребителями и крайне неопределенной внешней средой, нуждающийся в эффективных, в том числе, контроллинговых управленческих инструментах.

Изготовление пива и безалкогольных напитков представляет собой систему бизнес-процессов от получения исходного сырья до производства конечного продукта, включая распределение и сбыт. Специфике деятельности исследуемых компаний наиболее соответствует процессно-ориентированный подход, пришедший на смену традиционному функциональному (таблица приложения 1). Процессно-ориентированный подход значительно расширяет функциональность контроллинга, так как появляется возможность персонализации ответственности благодаря группировке плановых и фактических данных в разрезе процессов и ответственных за них, оптимизируется состав контрольных показателей, унифицируется сама процедура контроллинга, повышается обоснованность распределения условно-постоянных затрат, мало поддающихся регулированию, и величины себестоимости отдельных видов продукции, повышается оперативность контроллинга.

Исследование сущности контроллинга в отечественных и зарубежных литературных источниках позволяет говорить об отсутствии однозначной трактовки понятия «контроллинг» и свидетельствует о первостепенном



значении контроллинга как практической деятельности, что также не способствует выработке единого понимания его сущности. Вместе с тем история контроллинга насчитывает не одну сотню лет и ведется с XV века от должности чиновника «сountrllur» при дворе английского короля, который контролировал товарные и денежные потоки. Конец XVIII века (1778г.) в США ознаменован введением Конгрессом новой профессии «контроллера», который должен был курировать бюджетное управление американского правительства, и созданием первой организации Comptroller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts, сферой деятельности которой было государственное хозяйство. Лишь через 100 лет (в 50-70 гг. XIX века) контроллинг расширил границы своего применения, шагнул в частный предпринимательский сектор: компания «Atkinson, Topeka & Santa Fe Railway System» в 1880г. и компания «General Electric» в 1892г. ввели должность контроллера, решающего задачи разработки планов компаний, определения и интерпретации отклонений фактических показателей от их плановых значений, оценки результатов, консультирования руководства относительно постановки и достижения целей, налоговой оптимизации, подготовки внешней отчетности, внутреннего контроля, исследования внешней среды деятельности компании. И сегодня концепция контроллинга в США трактуется как одна из зон ответственности управленческого учета наряду с планированием, оценкой, обеспечением достоверности данных и подготовкой отчетности. Об этом свидетельствует и оригинальное название контроллинга в американской бизнес-среде - «business planning and control».

В странах западной Европы контроллинг начал формироваться с 50-х гг. прошлого века. Наибольший вклад в развитие теории контроллинга внесли немецкие ученые. Ведущая роль в системе европейской модели контроллинга отводится «планированию, интегрированному с системой планово-контрольных расчетов на базе информации внутреннего производственного

учета и внешних источников информации»<sup>2</sup>. По мнению ведущего ученого немецкой школы контроллинга П.Хорвата, «контроллинг – это комплексная межфункциональная концепция управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения»<sup>3</sup>.

В отечественной литературе термин «контроллинг» появился в 90-х гг. прошлого века в банковском секторе, когда с катастрофической скоростью нарастало количество убыточных предприятий, деструктивные экономические процессы способствовали поиску эффективных антикризисных инструментов управления. Однако размышления о повышении качества и эффективности управленческого процесса приведенные, например, в трудах В.И. Ленина, изданы намного раньше. Ему принадлежит важная мысль, которая легла в основу современной концепции контроллинга: контроль за качеством принимаемых решений должен исходить от широких масс. Достижения отечественных ученых в области контроллинга существенны, несмотря на непродолжительное время его разработки. Так, С.Г. Фалько, подчеркивая многомерность и объемность контроллинга, выделяет четыре его составляющие – философскую, функциональную, организационную и научную. По мнению С.Г. Фалько, «контроллинг – это и философия, и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия в долгосрочной перспективе»<sup>4</sup>. С организационной точки зрения контроллинг – это структурный элемент предприятия – подразделение, служба или отдел, осуществляющие функции контроллинга, определяемые внутренними документами предприятия. Контроллинг как научная дисциплина

---

<sup>2</sup> Королева, Л.П. Оценка эффективности контроллинга / Л.П. Королева // Управленческий учет. – 2013. - №1. – С.67-69.

<sup>3</sup> Фалько, С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов/ С.Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 272 с.

<sup>4</sup> Фалько, С.Г. Миссия контроллинга и проблемы классификации его объектов / С.Г. Фалько, Н.Ю. Иванова // Контроллинг. – 2010. - №1 (34). – С. 36-43.

охватывает теорию измерения ресурсов, результатов производственно-хозяйственной деятельности и процессов, является наименее разработанной областью, многими исследователями не определены принципы, метод, объект, предмет контроллинга.

Этимология слова «контроллинг» свидетельствует, что это понятие имеет латинское происхождение от слов «contra» (против) и «rotulus» (свиток), означает проверку реальных запасов товаров и денег с последующими выводами и решениями. Аналогичную смысловую нагрузку несет английский глагол «to control» (проверять, наблюдать, управлять). Во франкоговорящих странах слово «контроллинг» переводится как «controle de gestion», что тождественно контролю, проверке. В немецком языке термин «контроллинг» включает две смысловые составляющие: инструмент для достижения результатов и инструмент, ориентированный на реализацию универсальных целей компании.

Всесторонний анализ определений контроллинга позволил представить диалектический процесс интеграции его функций и выявить проблемные области, на которых акцентируют внимание исследователи: - система управления, - отдельные составляющие системы контроллинга, - цель и результат контроллинга, - функции контроллинга, - уровни контроллинга, - методология управления (таблица приложения 2). Разнообразие авторских подходов можно объяснить тем, что контроллинг рассматривается исследователями с точки зрения преобладающих в разные исторические эпохи управленческих концепций. Ценно то, что каждое направление оказывает определенное влияние на другие, дополняя и изменяя их. Изучение исторической ретроспективы возникновения и развития контроллинга (таблица приложения 3) показало, что движущей силой его эволюции являются мощнейшие кризисы, сопровождающие смену экономических формаций, доминирующих в теории и практике управленческих концепций, выводящие экономические отношения на принципиально новый уровень. Так, наиболее существенные достижения в развитии содержания и увеличении масштабов

внедрения контроллинга наблюдаются в период «Великой депрессии» (1929-1941гг.): контроллинг переориентировался на будущее, в его состав вошли планирование и контроль, появились первые профессиональные объединения контроллеров. Помимо этого развитие контроллинга осуществляется не просто параллельно техническому росту, но и основывается на нем. Современные digital-технологии позволили перейти от «ручной» обработки информации к моментальному ситуационному сбору, обобщению и предоставлению данных управленцам в соответствии с их нетривиальными информационными запросами.

Для понимания сущности, места и роли контроллинга в функционировании современной компании представляется возможным использование метафор (таблица приложения 4). В данном случае метафора выступает инструментом познания и обеспечивает более глубокое понимание особенностей функционирования и взаимодействия изучаемого явления с другими управленческими элементами. Важным является и то, что идея метафоры порождает постоянное движение, трансформацию, самообновление, развитие исследуемого понятия. Определяя контроллинг как многомерную категорию, опишем ее комплементарные составляющие: концептуальные основы, место в организационной структуре компании, особенности практической контроллинговой деятельности, сферу научной дисциплины «контроллинг».

Начальный этап (1900-1930 гг.) характеризуется узкой смысловой нагрузкой понятия «контроллинг», разобщенностью инструментария планово-аналитических расчетов, использования контрольно-аналитических данных в управлении, сосредоточением на описании внутренних структур компании, систематизацией состава ресурсов, оценкой влияния организации производственных и управленческих процессов на величину затрат на базе стандартного калькулирования. Задачи контроллинга лежат в области обеспечения достижения краткосрочных плановых показателей, эффективного распределения имеющихся ограниченных ресурсов и контроля над их

расходованием, а основным инструментом выступает контроль и анализ отклонений фактических показателей от их бюджетной величины. Контроллинг своевременно вскрывает упущения в работе, неиспользованные возможности, устанавливает степень обеспеченности процессов трудовыми, материальными, финансовыми ресурсами. Данный этап отражает «тейлоровский» подход начала XX века, содержательной особенностью которого является материальное стимулирование работников с целью роста производительности труда. П. Терни характеризует этот период как «прошлое менеджмента в плане реализации контрольной функции»<sup>5</sup>. Г. Сталк, П. Эванс, Л. Шульман отмечают: «когда экономика была достаточно статична можно было позволить себе статичную стратегию. В мире, которому присущи продукция длительного пользования, стабильные запросы потребителей, легко определяемые конкуренты и хорошо очерченные национальные и региональные рынки, конкуренция представляет собой позиционную войну, в которой компании занимали конкурентные пространства как поля на шахматной доске...»<sup>6</sup>. Концепция контроллинга данного периода ориентирована на обеспечение учетной информацией внутренних пользователей (рисунок 1.1).

Компании широко применяют близкие, но не тождественные виды деятельности: контроль, аудит, ревизия, инвентаризация, контроллинг, рассматриваемые как самостоятельные составляющие системы внутреннего контроля (таблица приложения 5). Говоря о контроле на предприятии, мы имеем в виду управляемую, подчиненную систему. Контроль в этом случае можно представить как процесс сопоставления фактически достигнутых результатов с запланированными. Инвентаризация проводится с целью выявления фактического наличия имущества, его сопоставления с данными бухгалтерского учета, проверки полноты отражения в учете обязательств.

---

<sup>5</sup> Хан, Д. 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.

<sup>6</sup> Шеффер, У. Введение в контроллинг / У. Шеффер, Ю. Вебер. – М.: Издательство НП «Объединение контроллеров», 2014. – 416 с.

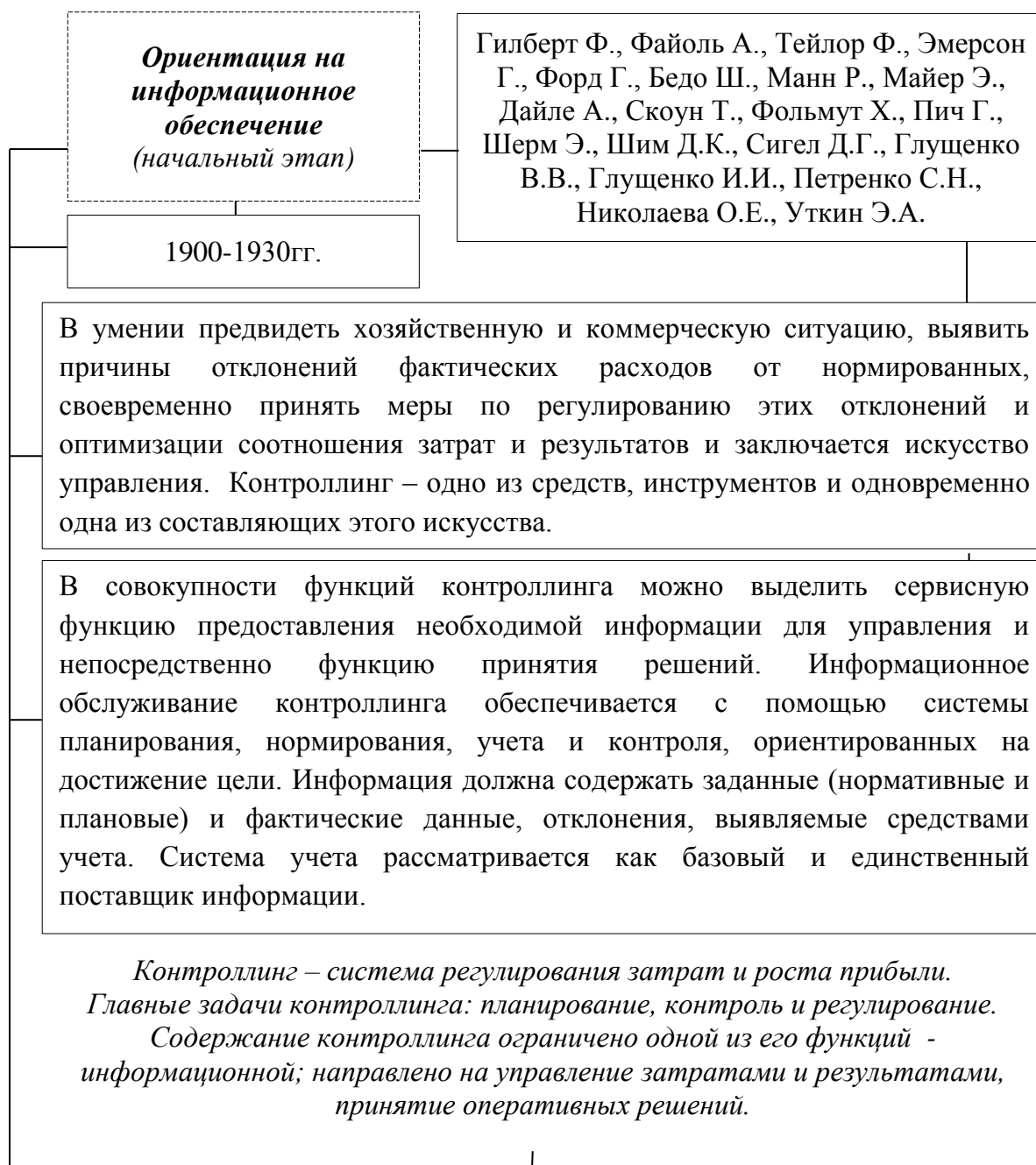


Рисунок 1.1. - Содержание контроллинга в рамках начального этапа информационной концепции

«Ревизия – это форма последующего документального и фактического контроля, заключающаяся во всестороннем изучении финансово-хозяйственной деятельности предприятия с целью установления законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных хозяйственных операций. Цель ревизии – обеспечение сохранности имущества и ресурсов организации, контроль за экономным и рачительным их

использованием»<sup>7</sup>. Аудит представляет собой независимую проверку данных бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций. Целью аудита является выражение мнения аудитора о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Только контроллинг комплексно выполняет вышеперечисленные функции (таблица приложения 6).

Усложнение производственно-экономических отношений переориентировало хозяйствующие субъекты на внешние факторы достижения конкурентных преимуществ, горизонт планирования увеличился. Смена «внутренней» направленности на «внешнюю» позволила оценивать стоимость фирмы, в рамках стратегического контроллинга разрабатывать долгосрочные решения, обеспечивающие ее рост (рисунок 1.2).

По временной направленности решаемых задач, инструментарию, характеру и степени детализации информации обособились оперативный, стратегический, диспозитивный виды контроллинга (рисунок приложения 7). Содержательную сущность контроллинга 1930-1950гг. выражает Круглов Д.В., говоря, что «главное значение системы контроллинга заключается в обеспечении необходимой информацией, которая должна включать не только формальные, но и неформальные информационные потоки различных уровней»<sup>8</sup>.

Основное отличие данной концепции состоит в использовании не только количественных данных, но и качественных показателей, в обработке больших объемов как внутренней, так и внешней информации для обеспечения достижения целей предприятия. Контроллинг не просто регулирует информационные потоки: поступившая в систему контроллинга информация проходит этапы подготовки и проверки, только после этого она может быть

---

<sup>7</sup> Андропова А.К. Оперативный контроллинг: учеб. пособие / А. К. Андропова, Е. Д. Печатнова. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 160 с.

<sup>8</sup> Ковалева, В.Д., Додонова И.В. Контроллинг как инструмент совершенствования системы управления затратами на предприятии / В.Д. Ковалева, И.В. Додонова // Вестник СевКавГТУ, серия «Экономика». – 2004. - № 1 (12). - С. 37-44.

использована в управленческом процессе в качестве информационной базы разработки деловых решений в различных функциональных областях (финансах, производстве, сбыте, маркетинге, снабжении).

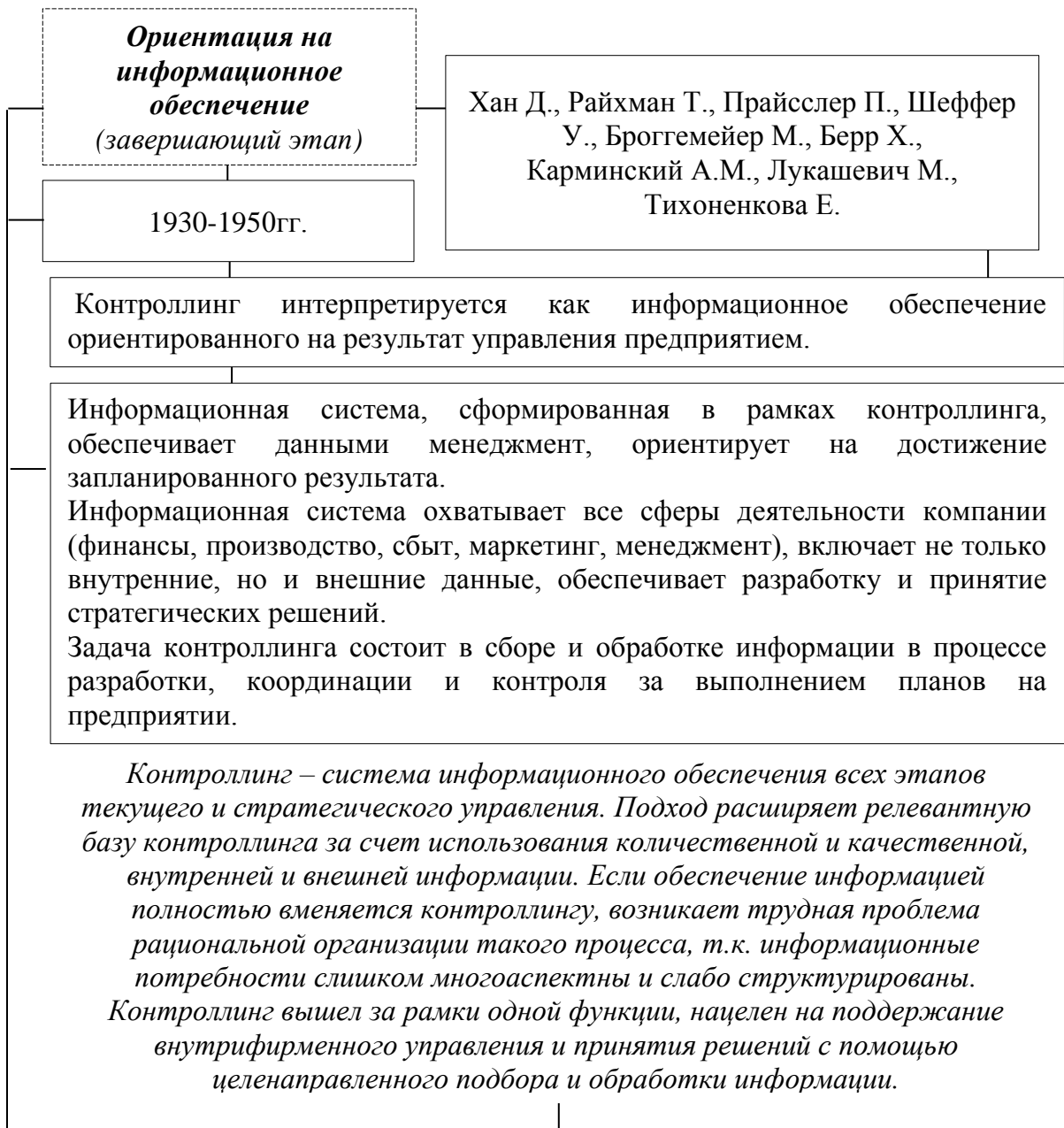


Рисунок 1.2. - Содержание контроллинга в рамках завершающего этапа информационной концепции

С позиций информационных потоков контроллинг способствует организации обратной связи между управляемой и управляющей системами, обеспечивая возможность реализации ее управленческих полномочий. Таким образом, контроллинг согласно данной концепции трактуется в широком смысле как подсистема, входящая в систему управления организацией, а учет,



анализ и контроль являются ее инструментами. С этой точки зрения контроллинг по отношению к системе управления является внутренним, вторичным. Анализ выступает в качестве методической основы контроллинга, тогда как учет является основным информационным источником контроллинга деятельности экономического субъекта. Контроль выступает как неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является обнаружение отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на ранних стадиях, что дает возможность принять корректирующие меры, а в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб либо провести мероприятия по предотвращению или минимизации последствий таких нарушений в будущем. Таким образом, учет, анализ и контроль в контроллинге глубоко интегрированы. Широко пропагандируемый в этот период кибернетический подход представляет процессы, в том числе и управление, как механические. С.С. Фролов отмечает, что «блок управления, выделенный из процесса производства, связан с ним двумя информационными каналами – измерения (контролируемого параметра) и управления. В то же самое время этот блок представляет собой открытую систему – связан с внешней средой, и руководитель должен координировать требования внешней среды с наличным состоянием процесса производства продукта в организации. Фактически для осуществления такой координации блок управления работает как переключатель»<sup>9</sup>. Контроллинг, прежде всего, выполняет надзорную функцию, которая присутствует в любой деятельности, «в любой определенной системе, даже самой малой, первичной, характеризующейся совокупностью определенных отношений, взаимосвязей»<sup>10</sup>. И в этой связи контроллинг «означает не просто проверку или наблюдение с

---

<sup>9</sup> Петрова, А.Т. Контроллинг как инновационный элемент системы управления: понятие и этапы развития / А.Т. Петрова, Т.В. Живаева // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. – 2013. - №3. – С. 19-28.

целью проверки, но и некоторую подотчетность одного перед другим, ограничение в действиях»<sup>11</sup>. Поэтому модель контроллинга этого периода характеризуется как авторитарная и в содержательном аспекте представляет собой информационно-контрольный механизм.

В 1950-1990гг. практика способствовала трансформации контроллинга в целостную сложную координационную систему, отражая холистический подход. Координационная концепция контроллинга основана на понимании предприятия как сложной, открытой, социально-технической системы, траекторию развития которой задают цели (рисунок 1.3). Выдающиеся теоретики и практики немецкого контроллинга Манн Р. И Майер Э. интерпретируют его как биокибернетический контур регулирования, аналогичный иммунной системе человека, осуществляющей наблюдение за негативными отклонениями и координирующий их устранение, что позволяет охарактеризовать контроллинг как живой организм, выполняющий многоаспектную поддержку, интеграцию и координацию как отдельных функциональных областей, так и всего процесса управления.

Планирование (plan) начинает управленческий цикл, в рамках которого специалисты службы контроллинга разрабатывают методологию планирования, включая выбор метода, разграничение полномочий, задач и ресурсов, разработку графика составления и предоставления планов, установление критериев их контроля, предоставление информации для составления планов, координацию процесса составления планов и разработки консолидированного плана в целом по предприятию, установление допустимых границ отклонений от плана, доведение плановых показателей до исполнителей. На стадии выполнения (do) ведется учет затрат и результатов, контролируется и корректируется ход выполнения работ, включая работы по перепланированию.

---

<sup>11</sup> Басовский, Л.Е. Прогнозирование и планирование в условиях рынка: Учеб.пособие / Л.Е. Басовский. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 258 с.

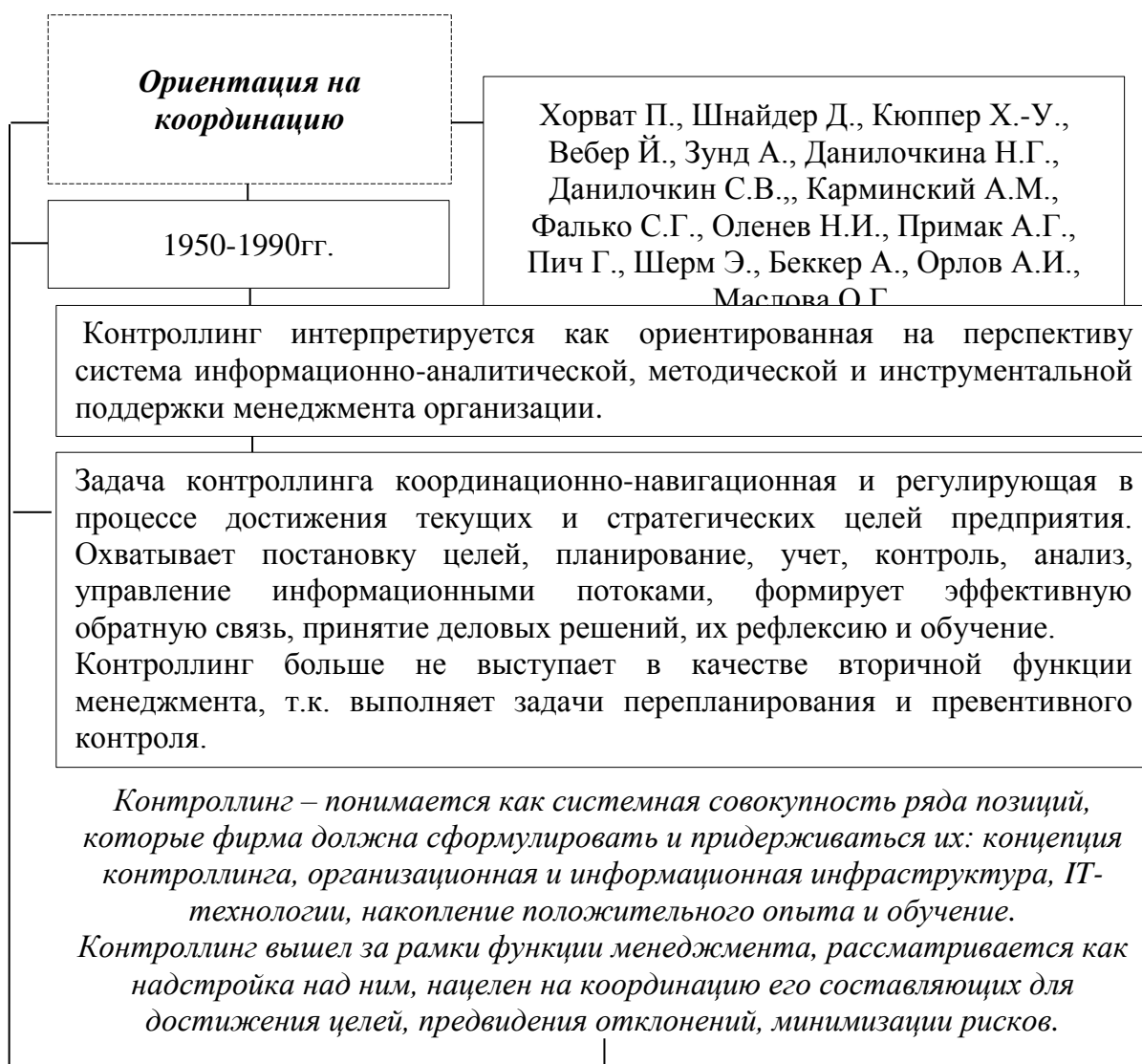


Рисунок 1.3. - Содержание контроллинга в рамках координационной концепции контроллинга

По итогам осуществляется проверка (check), выявляющая отклонения от плана, дискретный и/или непрерывный мониторинг и контроль исполнения планов, анализ степени их достижения (сравнение плановых и фактических величин, анализ коридора отклонений), интерпретация причин отклонений, установление их виновников, выработка управленческих решений по итогам анализа отклонений. Деятельность контроллера на завершающей стадии (act) направлена на организацию информационного взаимодействия, единства и согласованности между исполнителями на всех этапах цикла менеджмента, рефлексии, которая способствует выработке корректирующих, превентивных мер, накоплению опыта, обучению, разработке системы мотивации

исполнителей, обеспечение согласованности работы участников посредством отчетов, собраний, компьютерной связи. Такой подход к организации контроллинга требует широких горизонтальных связей между большим количеством узкоспециализированных сфер управления современного предприятия, качественного обновления информационных технологий на основе big-data. Следует отметить, что на предприятиях пивобезалкогольной промышленности имеет место единая автоматизированная система сбора, передачи и обработки информации в разрезе структурных подразделений, замыкающаяся на пятилетний стратегический план.

Постепенно контроллинг используется для обозначения состояния управления, руководства, регулирования, распоряжения. Согласно данному подходу контроллинг выполняет координирующую (стратегическое направление) и регулирующие функции (оперативное направление). Использование разнообразного инструментария формирования и интерпретации входных и выходных данных позволяет получить синергетический информационный эффект, расширяющий диапазоны полноты, достоверности, полезности информации для принятия управленческих решений. Синергетический эффект обусловлен взаимодействием предметных областей экономики, математического моделирования, статистики, учета, анализа (финансового, экономического), контроля. Само наличие многогранной информации обогащает инструменты управления и контроллинга, повышает их эффективность, возникает возможность влиять на направления развития организации, предвидеть возможные наступления будущих рисков. Таким образом, если в результате флуктуации система смещается относительно состояния равновесия, то, с наибольшей вероятностью благодаря действию системы контроллинга она возвратится в состояние устойчивости.

В 90-х гг. прошлого столетия был разработан подход, рассматривающий способности, навыки, знания как стратегические активы, источник сохранения конкурентных преимуществ. Оптимально настроенная на реализацию стратегических целей деятельность компании не нуждается в тотальном

планировании и контроле, что и определило принципиально новую роль контроллинга, как точечного механизма в рамках ситуационного управления. Традиционные представления о фирме как о монолитной, инерционной, централизованно управляемой структуре уступают место идеям самоорганизации предприятия, как форме адаптации к быстроменяющимся требованиям рынка, основанной не только на реинжиниринге бизнес-процессов, но и моделировании внешней бизнес-среды (рисунок 1.4).

Внешняя координация, как современная парадигма контроллинга, основана на самоуправлении, дисциплине, ответственности, саморазвитии и абсолютном доверии при делегировании полномочий. Описывая суть происходящих изменений, исследователи утверждают, что на современном этапе развитие контроллинга идет в направлении, обратном промышленной революции, оно отвергает предположения, заключённые в парадигме Адама Смита, такие как «разделение труда, эффект масштаба, иерархический контроль»<sup>12</sup>.

Теории, разрабатываемые социальными науками, не соответствуют реальным процессам человеческого взаимодействия, наблюдаемого в окружающей жизни. Это несоответствие наиболее явно появляется в экономической науке, где особенно велик контраст между логическими выводами неоклассической теории и функционированием экономических систем<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер.с англ. А.Н. Нестеренко; предисл.и науч.ред.Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 80с.

<sup>13</sup> Spranzi A. Introduzione allo studio della variabilità dei costi di produzione. A. Giuffre. Milano. 1964. 459 p.

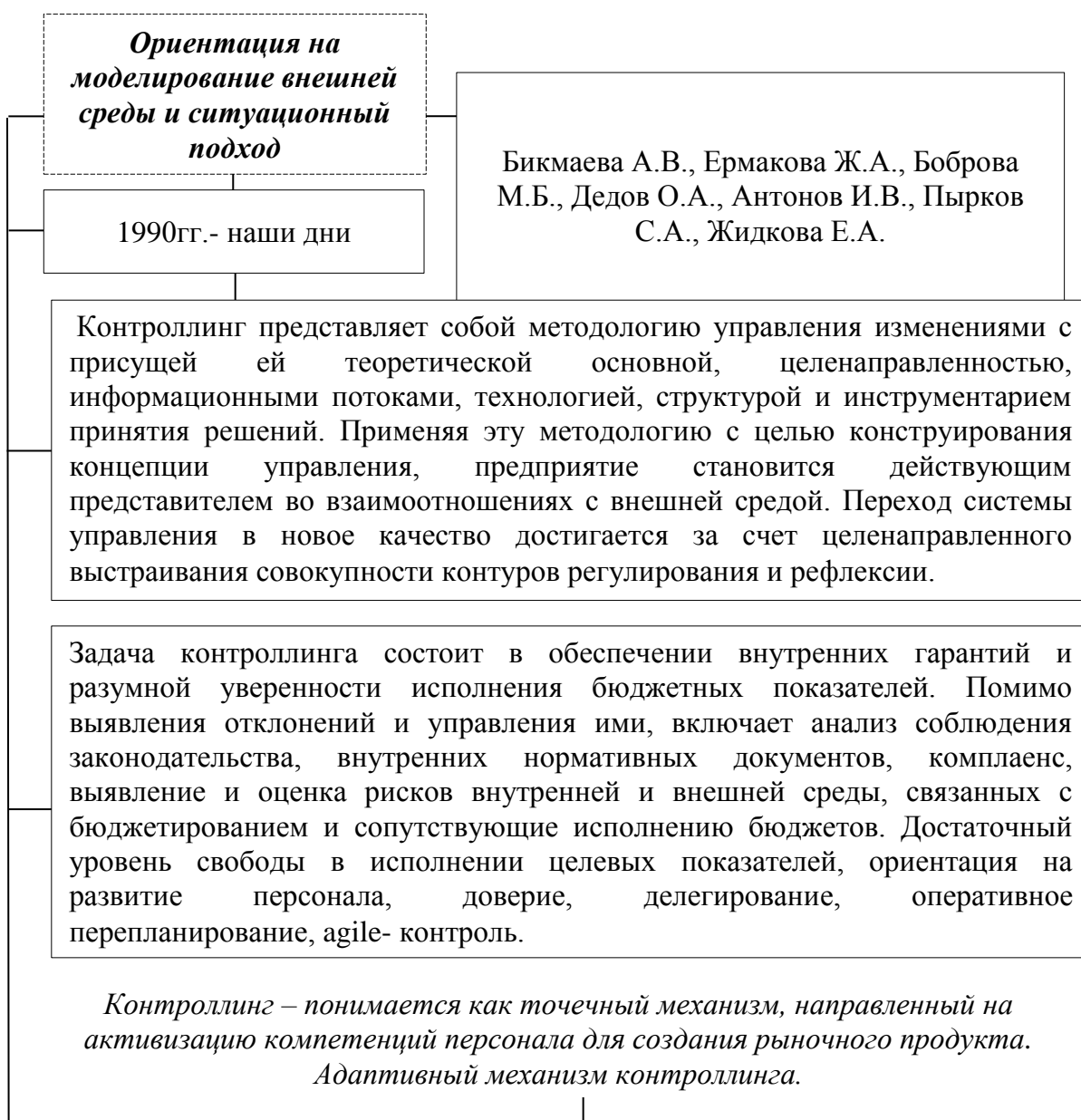


Рисунок 1.4. - Содержание контроллинга в рамках координационной концепции контроллинга

Сегодня контроллинг должен учитывать такие феномены, как экономика знаний, основанная на применении новейших информационных технологий, активная позиция общественных институтов. Смена приоритетов в жизни общества способствует тому, что компании не просто учитывают в своей деятельности влияние внешних факторов, как совершившихся, ретроспективных событий, но в определенной степени способны сами моделировать эти события, влияя на мнения заинтересованных групп пользователей (стейкхолдеров), лоббировать свои интересы в институтах,

определяющих «правила игры». В то же время контроллинг в его современном понимании выступает эффективным инструментом выявления и минимизации рисков финансово-хозяйственной деятельности (рисунок приложения 8). Через призму содержания контроллинга как инструмента моделирования внутренних и внешних параметров деятельности экономического субъекта мы рассматриваем сущность контроллинга исполнения бюджетов, в основе которого лежит многоаспектная информация, представленная внутренними, внешними, учетными и внеучетными данными. Характеризуя теоретические основы контроллинга исполнения бюджетов, необходимо описать его комплементарные составляющие (рисунок приложения 9). С позиций процессного подхода контроллинг исполнения бюджетов предприятий выступает как «следающая» система, как сквозной бизнес-процесс, имеющий специфические «входы» и «выходы», осуществляет согласование оперативных и стратегических бюджетов, контроль над ходом выполнения и сроками реализации бюджетов и их корректировку, адаптирует организационную и информационную структуру, координирует и интегрирует оперативные планы по бизнес-процессам, организует обратную связь. Систематический мониторинг и контроль достигнутых центрами ответственности результатов позволяет выявить достоинства и вскрыть недостатки их функционирования, разработать предложения по совершенствованию организационной структуры предприятия с учетом изменений во внешней и внутренней среде, открывшихся возможностей и возникших угроз. Контроллинг направлен на координацию бизнес-процессов, которые на предприятиях пивобезалкогольной промышленности охватывают экономическую, экологическую и социальную сферы деятельности (рисунок 1.5).

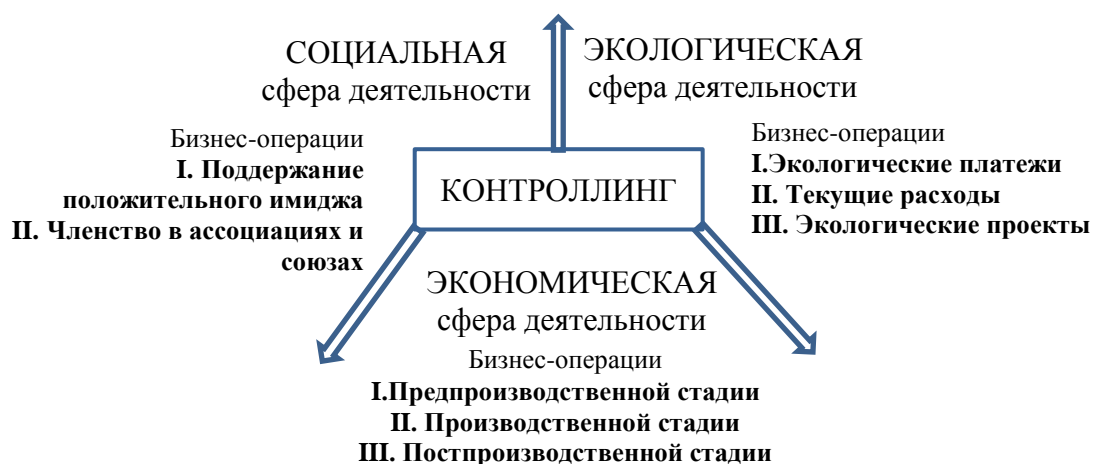


Рисунок 1.5. - Схема бизнес-процессов предприятия пивобезалкогольной промышленности

Бюджеты предприятия представляют собой комплекс финансовых показателей (план продаж, прибылей, инвестиций, прогнозный баланс), производственно-технических показателей (план производства, план закупок, план производственных затрат), поэтому контроллинг на предприятии, как правило, включает: 1. финансовый контроллинг (на основе данных, обобщенных системами бухгалтерского, управленческого, статистического и налогового учета, внешних данных); 2. организационно-технический контроллинг (соблюдение запланированных параметров и технологии производственных процессов, эффективность их организации и осуществления, agile- контроль); 3. административный контроллинг (рациональность функционирования системы управления, комплаенс-контроль). Интегрирующей составляющей в таком подходе выступает контроллинг бюджетов, основной целью которого является своевременная оценка достижения исполнителями целевых показателей. Отправной точкой управления выступает планирование, которое в качестве объекта контроллинга исследователями практически не рассматривалось. Представляется, что вследствие высокой значимости планов в деятельности предприятий и обозначенных выше функций контроллинга, уместным является проекция концепции контроллинга на систему планирования предприятий с процессной организацией производства. Объектами контроллинга исполнения бюджетов являются бюджеты различных уровней иерархии, сформированные в



соответствии с процессно-ориентированным подходом. Предметом контроллинга исполнения бюджетов выступают отклонения фактических показателей от показателей, утвержденных планом. Субъектами контроллинга выступают сотрудники соответствующей службы предприятия, руководители подразделений и организации, внешние заинтересованные пользователи.

В основе контроллинга бюджетов лежит сочетание мониторинга, превентивного, текущего и итогового контроля: контрольные мероприятия пронизывают процесс достижения целевых показателей и включают мероприятия, проводимые как в течение планового периода, так и по его окончании. Отметим, что важным в организации контроллинга бюджетов является следование принципу экономичности, в соответствии с которым определяется необходимое и достаточное количество точек контроля, а также частота и масштаб контрольных процедур. Создание гибких адаптивных систем контроллинга значительно сокращает издержки и меняет поведение предприятия во внешней среде, делая ее более предсказуемой, существенно снижая ее неопределенность. Основываясь на принципе непрерывности деятельности предприятия вполне уместно говорить о непрерывности возникновения рисков, угроз, резервов, потенциалов, и, как следствие, непрерывности процесса их выявления, разработки решений по минимизации их влияния, освоению в практической деятельности, а значит, контроллинг бюджетов есть регулярный процесс. Контроллинг бюджетов синтезирует инструменты математики, статистики, моделирования, учета, анализа и других наук, наилучшим образом решает задачи повышения эффективности планирования, обеспечивает необходимую гибкость и рациональность в процессе в процессе достижения целей.

Проведенная автором систематизация позволяет сделать вывод о том, что современная концепция контроллинга рассматривает предприятие как сложную социально-техническую систему, движущуюся в направлении достижения целей. В развитии контроллинга наблюдается качественный скачок, основанный на широком применении информационных технологий обработки

больших данных. Это не только позволяет обобщать информацию о процессах, протекающих в различных областях деятельности современного предприятия, но и внедрять новые инструменты, алгоритмизировать их, превращая контроллинг, в том числе и бюджетный, в точечный инструмент обучения, координации и моделирования внутренней и внешней среды. Формируя общий подход к определению контроллинга исполнения бюджетов, необходимо отметить двойственность данного понятия: с одной стороны, контроллинг есть принятая руководством концепция; с другой стороны, контроллинг как процесс характеризуется конкретными действиями сотрудников, целесообразной полезной формой труда. Поэтому автор рассматривает контроллинг исполнения бюджетов предприятий как ориентированный на перспективу, основанный на специфическом информационно-аналитическом обеспечении комплекс информационных, контрольных, аналитических, регулятивных, координационных, обучающих процессов, посредством которых участниками в легитимной форме обеспечивается эффективное достижение целевых показателей. Активная роль контроллинга исполнения бюджетов в управлении проявляется в том, что он представляет одну из самостоятельных функций, но и встроен в каждую функцию управления, не ограничивается констатацией допущенных отклонений, его данные используются для поддержания всей системы управления. Таким образом, контроллинг исполнения бюджетов выступает «аналитическим навигатором, ориентируясь на координаты которого руководство предприятия получает возможность достаточно быстро адаптировать свою деятельность к скачкообразным переменам и эффективно использовать децентрализованные модели управления, сохраняя при этом контроль над ходом бизнес-процессов, четкость и регулярность их выполнения». Процедуры контроллинга исполнения бюджетов пивобезалкогольных предприятий основаны на специфическом информационно-аналитическом обеспечении, рассмотрению которого посвящен следующий параграф.

## **1.2 Содержание и структура информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий**

На современном этапе рассмотрение вопросов информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий является чрезвычайно актуальным и необходимым, так как составляет его методическую основу. По нашему мнению, методическое обеспечение контроллинга исполнения бюджетов можно определить как комплекс внутренних инструкций, рекомендаций, регламентов, стандартизирующих порядок выполнения информационно-аналитических мероприятий в ходе контроллинга исполнения бюджетов. Качество информационно-аналитического обеспечения не только влияет на результаты контроля и анализа исполнения бюджетов, но и определяет уровень эффективности реализации специфических направлений управленческой деятельности: планирования, учета, анализа, отличающихся по видам, объемам управленческого труда, срокам их выполнения.

Впервые понятие "информационно-аналитическая система" было описано в середине 90-х гг. прошлого века Л.В. Повой и И.П. Ульяновым. В литературе можно встретить различные модификации данного понятия: «учетно-контрольную систему» рассматривали А.В. Ганин, Л.В. Шуклов; «учетно-налоговую систему» Н.Г. Веракса; «информацию для принятия решений», «информационное обеспечение» изучали М.И. Кутер, Я.В. Соколов, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, А.Д. Шеремет; «информационное поле» в центре внимания О.Д. Кавериной, В.А. Чернова; в работах Л.И. Хоружий разрабатывается «учетно-информационная система»; А.Ф. Ионова, В. Савицкая, Н.Н. Селезнева акцентировали внимание на «аналитическом обеспечении»; О.В. Алексеева, И.В. Алексеева, И.Н. Богатая, М.А. Вахрушина, О.Е. Николаева, К. Уорд исследовали содержание «учетно-аналитического обеспечения». Н.Г. Барышникова, В.Т. Чая, А.В. Булаков, Л.В. Попова рассматривают учетно-аналитическую систему как систему, основанную на

бухгалтерской информации, оперативных данных и использующую для проведения анализа статистическую, техническую и другую информацию. В.Н. Едрнова, определяя учетно-аналитическую систему, перечисляет множество компонентов, входящих в нее- "учетно-аналитических показателей, методик, приемов учета и анализа, управленческих и организационных процедур, программных и технических средств и методологических подходов, обеспечивающих учетно-аналитическое обеспечение". По мнению Л.В. Усатовой, рассматриваемое понятие представляет собой комплекс взаимодействующих и взаимосвязанных процессов "сбора, обработки и оценки информации в целях разработки необходимых управленческих решений". И.А. Маслова, определяя суть информационно-аналитической системы, акцентирует внимание на трех важных моментах: во-первых, это полностью или частично децентрализованная система; во-вторых, ее элементарные единицы осуществляют сбор, обработку и оценку всех видов информации; в-третьих, полученная информация используется для принятия решений на микро- и макроуровнях. По мнению Л.В. Шуклова, использование учетно-контрольного обеспечения направлено на увеличение стоимости организации, минимизацию воздействия рисков на разных этапах жизненного цикла организации, что в большей степени отвечает требованиям адаптации к новым экономическим условиям. Исполнение бюджетов в значительной мере зависит от качественно-временных характеристик информации, генерируемой в рамках информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов, представляющего собой упорядоченную совокупность взаимосвязанных и взаимообусловленных элементов (рисунок 1.6). Их функционирование обеспечивает сбор, регистрацию, обобщение, контроль достоверности и полноты, аналитическую обработку и представление заинтересованным пользователям в виде специальных регистров и отчетов информации о достижении бюджетных показателей.

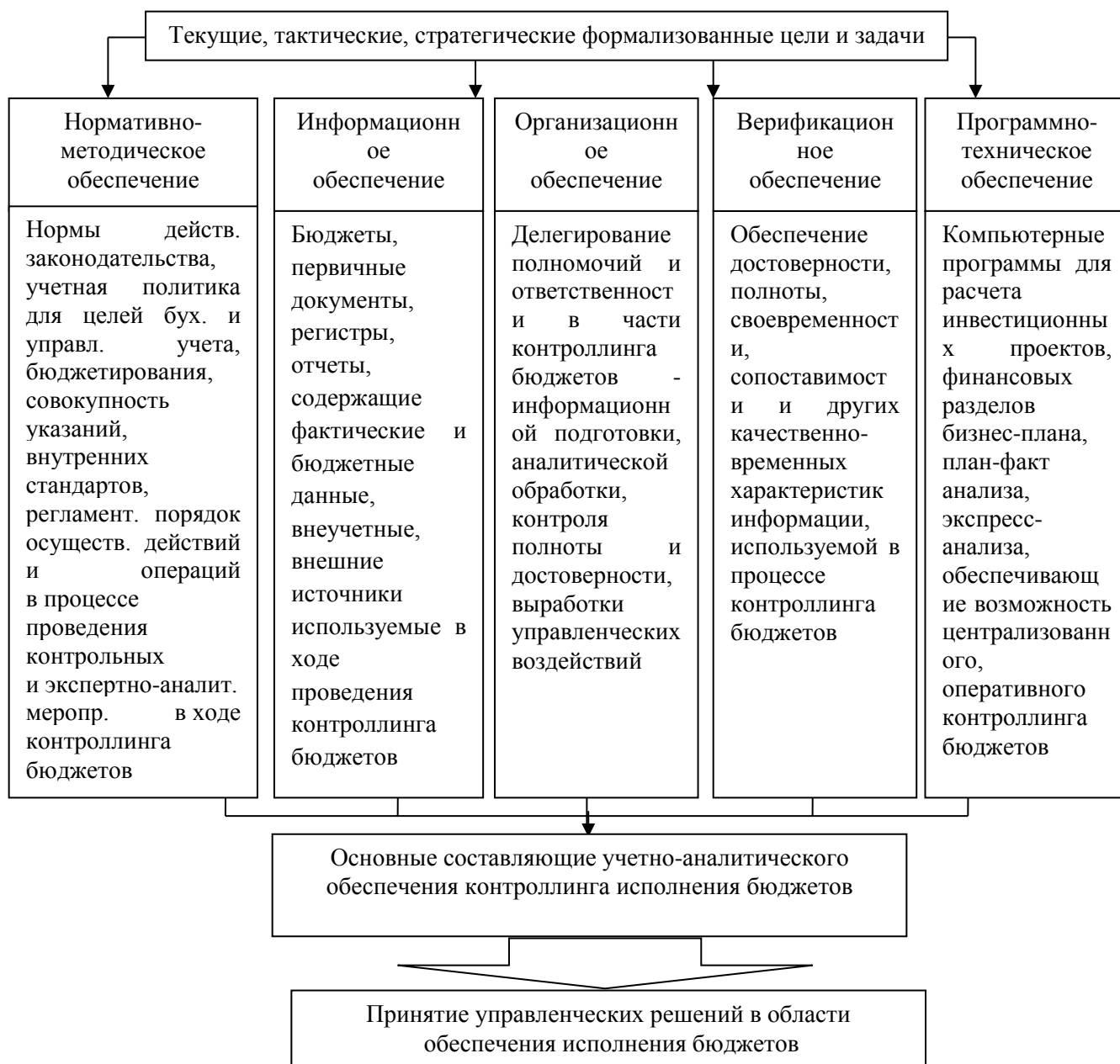


Рис.1.6. Элементы информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий

По нашему мнению, информационно-аналитическое обеспечение контроллинга бюджетов предприятий представляет собой совокупность внешних и внутренних, по отношению к организации, процессов, подлежащих учетной, аналитической и верификационной обработке. В ходе проведения верификации информации следует руководствоваться принципами проведения аудиторской проверки, то есть этическими принципами независимости, объективности, профессиональной компетентности, конфиденциальности;

системными принципами - выборочного наблюдения, существенности, выявления взаимосвязи и тенденций между исследуемыми элементами; специфическими принципами импаритета, сохранения капитала, осторожности. Я.В. Соколов подчеркивает, что информационно-аналитическое обеспечение представляет собой «результат интерпретации пользователем данных, ....., что обусловлено рядом сугубо субъективных факторов...», проецирующих на его содержание целей пользователей в сфере бизнеса. Анализируя запросы пользователей, отметим, что потребности внешних и внутренних пользователей информации определяются их ожиданиями и интересами, различны по составу, объему и смысловой нагрузке. С этих позиций можно определить информационно-аналитическое обеспечение контроллинга бюджетов предприятий как комплекс учетных, аналитических и контрольных процедур, взаимодействие которых способствует генерированию релевантных данных, направленных на удовлетворение индивидуализированных информационных потребностей внутренних и внешних пользователей, принимающих деловые решения в сфере практической реализации своих специфических целей.

В соответствии с традиционным подходом в основе контроля и анализа исполнения бюджетов лежит сравнение фактически полученных и бюджетных показателей, дальнейшая факторная детализация отклонений, разработка и реализация корректирующих мер. В контроллинге должны быть определены такие категории как «обратная связь», «состояние», «поведение». Положительная обратная связь ухудшает положение системы, а отрицательная, напротив, способствует восстановлению равновесия в системе, так как обратные связи представляют собой результат целенаправленных действий, программируются в соответствии с установленным алгоритмом воздействия и просчитанными верными реакциями в ответ на возмущение. Однако как отмечает Н.Н. Моисеев «при переходе к изучению общественного уровня организации материи «рефлексность» обратных связей исчезает». Поэтому контролю должны подвергаться не столько процессы, сколько действия исполнителей и их результат с использованием мониторинга и тестирования,

встроенных в менеджмент и бизнес-процессы. Помимо этого достижения в области динамического моделирования сложных систем указывают, что контроллинг исполнения бюджетов должен быть основан на определении точек влияния в системе и через них контролировать состояние и поведение системы в целом. Определение точек контроля в процессе контроллинга исполнения бюджетов предприятий рассмотрено в п.3.2.

Эффективно действующая информационная аналитическая база формируется, в том числе, и с учетом принципа системности. Морфология информационной составляющей контроллинга бюджетов может быть определена как упорядоченная, зафиксированная в пространстве, физически реализованная совокупность внешних и внутренних источников информации, отвечающих целям проводимого контроля и анализа, формируемая посредством каналов обратной связи. Если на начальных этапах формирования концепции контроллинга включение внешних данных в структуру информационно-аналитического обеспечения контроллинга бюджетов можно охарактеризовать как комплексию, то на последующих этапах взаимодействие между отдельными элементами усиливается, то есть мы можем говорить о конъюгации. Информационное пространство контроллинга бюджетов многомерно и включает те компоненты и процессы, воздействие на которые (или посредством которых) позволяет влиять на текущие и стратегические перспективы, воздействовать на лиц, принимающих решения, контролировать ход реализации проектов, степень достижения бюджетных показателей. В качестве целевой установки рассматриваемого информационного пространства обозначим информационное сопровождение процесса принятия деловых решений, удовлетворение информационных потребностей менеджмента, действующего в рамках реализации текущих и стратегических целей компании. Сложность процесса управления определяет сложность измерения пространства контроллинга бюджетов предприятий. К числу таких измерений относятся производственное, финансовое, маркетинговое, кадровое, инвестиционное. Эффективное управление предполагает, что каждое измерение

характеризует определенный набор маркеров (качественных и количественных показателей), которые позволяют с достаточной степенью точности определить состояние поля в разрезе выбранных измерений. Главная задача обеспечивающей контроллинга инфраструктуры состоит в обеспечении устойчивости оценок состояния поля по неполной, неточной, нечеткой информации. А поскольку информационное пространство объективно дифференцировано в вероятностной, географической, временной, параметрической и функциональной плоскостях, то другой немаловажной задачей становится обеспечение полноты измерений, диагностирование всех иерархических уровней информационного пространства контроллинга исполнения бюджетов предприятий. Информационное пространство в его структурном представлении формируют информационные поля и информационные потоки. В общем виде информационное поле можно представить как обобщенную в координатах пространства-времени совокупность информации. Информационное поле делится на информационные сферы (подпространства). Информационный поток можно рассматривать как совокупность информации, перемещающейся в информационном пространстве по организованным каналам коммуникации. Информационное пространство контроллинга бюджетов предприятий предполагает существование различного типа информации, в чем реализуется интегративное его начало. Основными свойствами информационного пространства контроллинга исполнения бюджетов выступают:

1. Протяженность - определяется по количеству тех информационных ресурсов, которые нашли свое отражение в информационной "картине" контроллинга, послужили основой принятия решений.
2. Динамичность - обусловлена самой природой понятия "управленческое решение". Определяющими характеристиками, обеспечивающими динамизм, являются сопоставимость, контекстуальность и субъективность, так как генерируемые на его основе знания представлены в определенном временном ряду, зависят от специфики анализируемого управленческого решения,



способов анализа, мышления, рефлексии, опыта субъекта, принимающего решение, являются производными субъективной управленческой деятельности менеджера и, следовательно, несут в себе субъективность его оценок, отражают его определенные интересы. Неуклонное расширение информационного пространства в соответствии со вторым законом диалектики способствует появлению новых качеств и свойств.

3. Структурность - информационное пространство контроллинга представлено аттрактивным и вторичным подпространствами. В классических представлениях аттрактивное подпространство сформировано идеальными представлениями о будущем состоянии компании, а понятие "аттрактора" является синонимом устойчивости и воспроизводимости. Перевод потенциального состояния в реальную управленческую стратегию основан, в том числе, и на анализе вторичного подпространства, представленного многочисленными информационными данными - внутренними и внешними, количественными и качественными, учетными и внеучетными. Структурность предполагает взаимодействие и взаимообусловленность составляющих информационное пространство элементов на основе принципа целостности. Комбинация способов и методов бюджетирования, контрольных и мониторинговых процедур в сочетании с различными методами калькулирования себестоимости продукции позволяют в режиме реального времени создавать разнообразные по содержанию, соответствующие нетривиальным запросам менеджеров данные.

4. Закрытость - доступ к информационному пространству контроллинга исполнения бюджетов компании открыт для ограниченного круга внутренних пользователей, так как содержит защищенные данные, представляющие собой коммерческую тайну.

5. Имеет частично нематериальную природу, так как информация фиксируется не только на материальных носителях, но и существует в виртуальных базах данных.

6. Коммуникативность - характеризуется специфическими способами построения, обработки и распространения информации. Философия представляет информацию как многостадийный процесс, начинающийся выбором (генерацией информации) и заканчивающийся целенаправленным действием согласно алгоритму, отвечающему семантике информации. Организация информационного трафика, как процесса передачи данных от источника к потребителю, восприятие их получателем, должны осуществляться с учетом ряда ограничений - синтаксических, семантических, прагматических. Организация на этой основе соответствующих информационных каналов, позволит сформировать нестандартную, оригинальную коммуникационную сеть.

7. Редупликация - обуславливает появление вторичных информационных продуктов, информационных пространств. Целостная модель информационного пространства контроллинга представлена двумя глобальными информационными полями - конструируемым и реконструируемым. Конструируемое (первичное) информационное поле сформировано всевозможными видами информации, полученной из различных источников, границы которого очерчены решаемыми управленческими задачами. По сути, это массив ключевых и избыточных данных, которым еще предстоит пройти сквозь фильтры информационного "обогащения", субъективного восприятия и интерпретации, чтобы стать релевантным, существенным, объективным, своевременным, системным, понятным реконструируемым информационным полем. Важно, что формирование конструируемого информационного поля контроллинга исполнения бюджетов предприятий в качестве отправной точки имеет не регистрацию свершившихся фактов хозяйственной жизни, а моделирование будущих фактов и желаемых состояний области управленческого воздействия.

Основными функциями информационного пространства контроллинга исполнения бюджетов являются:

- интегрирующая - информационное пространство выступает в качестве единой информационно-коммуникационной среды;
- коммуникационная - посредством которой субъекты осуществляют информационный обмен;
- актуализирующая - проявляющаяся в актуализации специфических информационных потребностей различных субъектов;
- трансформационная - информационное пространство формирует собственные ресурсы и изменяет значимость "традиционных" ресурсов менеджмента, тем самым создавая новую конкурентную область.

Состав, содержание, особенности формирования информации зависит, в первую очередь, от специфики используемой системы фиксации данных. Система учета в рамках контроллинга бюджетов включает:

- учетный процесс, как систему сбора, обработки, агрегирования данных, направленных на решение конкретной управленческой задачи. Он включает:
  - набор первичных документов и регистров для отражения фактов хозяйственной жизни;
  - набор управленческих отчетов, с помощью которого внешние и внутренние пользователи получают с определенной периодичностью интегрированные данные о различных аспектах исполнения бюджетов;
  - комплекс взаимосвязанных счетов.

Следует заметить, что автоматизированные системы обработки информации позволили устранить существовавшее долгое время разделение между планированием, учетом, контролем, анализом и выстроить единую, интегрированную информационную базу оценки текущих и стратегических управленческих решений. Благодаря такой интеграции единая информационная система приобретает качественно новые характеристики - комплексность, экономичность. Проблемным является вопрос настройки процедур регистрации, сбора, обработки, хранения, представления сведений для проведения контроллинга исполнения бюджетов предприятий на основе единообразного порядка. Основной гармонизации различных информационных

потоков должна стать общая цель, которая состоит в обеспечении заинтересованных внешних и внутренних пользователей информацией. Кроме того, этой цели служит унификация применяемых первичных документов, учетных регистров, форм отчетности. Традиционная «организационная рутина» трансформируется в гибкую, мобильную, основанную на передовых знаниях и творчестве систему.

Процедуры контроля в рамках контроллинга исполнения бюджетов включают входной, текущий и итоговый контроль. Входной (или предварительный) контроль - это выборочный контроль, осуществляемый до начала бюджетного периода, направленный на выявление наиболее «сильных» и «слабых», в части исполнения бюджета, центров ответственности, бизнес-процессов, операций. Он также предусматривает проведение экспресс-диагностики, необходимой для корректировки состава производственного портфеля, направлений маркетинговых мероприятий, сосредоточения ресурсов и управленческих действий на производстве определенных видов продукции, операций. Текущий контроль имеет целью отслеживания хода реализации запланированных процессов в ключевых (реперных) точках, сбора оперативной информации о ходе осуществляемых бизнес-процессов, операций и действий для их своевременной коррекции и перестройки в заданном стратегическими и текущими целями направлении. Инструменты итогового (заключительного, последующего) контроля предназначены для оценки достижения запланированного уровня бизнес-процессов, центров ответственности после завершения отчетного периода. Сравнительный и прогностический анализ результатов итогового контроля снабжает менеджмент важной информацией, необходимой для формирования корректирующих мероприятий на будущее, так как данные анализа позволяют выявить систематические проблемы и осуществить управленческие действия по коррекции процесса достижения целей. Поэтому действенная информационно-аналитическая платформа контроллинга исполнения бюджетов предприятий должна обеспечить синтез и

сбалансированность тактических и стратегических инструментов и данных, позволяющих оценить степень достижения бюджетных показателей.

Поскольку производство напитков относится к пищевой промышленности и осуществляется на основе ГОСТа или зарегистрированных технических условий, основой построения бюджетов выступает нормативное хозяйство предприятия, поэтому обоснованности норм, их исполнению отводится важное место в процессе контроллинга исполнения бюджетов.

Современная экономическая наука имеет в распоряжении большое количество разнообразных аналитических приемов, способов, методов, среди которых:

- горизонтальный (динамический) анализ широко используется для определения абсолютных и относительных отклонений, что позволяет выявить не только величину изменения и его темп, но и прогнозировать его величину. Трендовый анализ, как вариант горизонтального анализа, дает возможность выявлять тренд, проводить эффективный анализ тенденций развития.
- вертикальный (структурный) анализ позволяет рассчитать отклонения удельного веса составляющих в значении итогового показателя. Наибольшее распространение имеет в ходе анализа затрат операций, бизнес-процессов, финансовых результатов.
- анализ коэффициентов, признаваемый многими авторами как наиболее эффективный и в то же время самый проблемный, предполагает расчет и интерпретацию различных финансовых коэффициентов, сопровождается их факторным анализом<sup>14</sup>. В число несомненных преимуществ данного метода следует отнести точность локализации «узких» мест и резервов деятельности компании, установить нерегулируемые факторы, влияние на которые со стороны организации слабо или невозможно. Контур проблемного поля использования анализа коэффициентов очерчен, с одной стороны, достоверностью и сопоставимостью исходных данных, с другой стороны,

---

<sup>14</sup> Балабанов, И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта / И.Т. Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 208 с.

множественностью используемых коэффициентов, что затрудняет оценку объекта исследования, с третьей стороны, адекватностью выбора компараторов, в качестве которых выступают нормативные значения тех или иных коэффициентов. Кроме того, анализируя алгоритмы расчета некоторых коэффициентов, можно сделать выводы о том, что ряд коэффициентов дублируют информацию друг друга, а другие имеют функциональную связь между собой.

- сравнительный (или пространственный) анализ можно определить как внутриотраслевое или межотраслевое сопоставление показателей организации с данными организаций-конкурентов, а также среднеотраслевыми.

- факторный анализ позволяет комплексно измерить воздействие отдельных факторов на результирующий показатель с использованием различных аналитических моделей.

В литературе описаны типы моделей, используемых в анализе, в том числе и в анализе исполнения бюджетов. Описательные дескриптивные модели, основанные на фактических данных отчетности, используются для проведения анализа на этапе составления сводного бюджета для определения текущих позиций предприятия, его сильных и слабых сторон, перспективных потенциалов и резервов. Нормативная модель находит широкое применение в процессе контроллинга исполнения бюджетов, так как используется для сравнения фактических полученных результатов с бюджетными, выявления расхождений между ними. Данная модель ориентирована преимущественно на внутренних пользователей, опирается на внутренние, оперативные данные. Использование предикативных моделей призвано снизить неопределенность рыночной экономической среды путем использования различных инструментов прогнозирования финансового состояния предприятия, например, расчет точки безубыточности, операционного рычага, проведение ситуационного анализа.

Цикл контроллинга бюджетов включает (рисунок 1.7):

1. информационная работа по сбору, обработке, подготовке, приведению в сопоставимый вид плановых и фактических данных;

- 2.сравнительная работа по выявлению отклонений;
- 3.аналитическая работа формирование базы данных отклонений;
- 4.разработка и проверка на применимость корректирующих управленческих воздействий;
- 5.реализация в практической деятельности предприятия разработанных менеджерами управленческих воздействий.

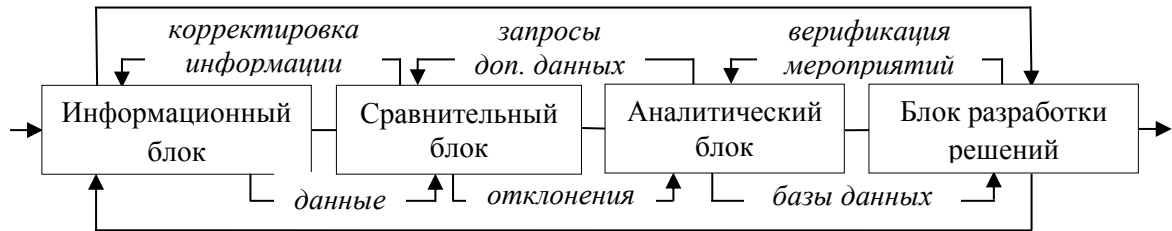


Рисунок 1.7. - Цикл контроллинга исполнения бюджетов

Первый этап процесса контроллинга планов – информационный - состоит в сборе, обобщении плановых и фактических данных, т.е. выявлении запланированного и реального состояния объекта контроллинга. Источниками выступают планы, нормативная база, стандарты. Контролер «отвечает для себя на вопрос, как это должно быть». Фактические показатели формируются путем наблюдения, измерения, формирования бухгалтерской и управленческой отчетности, расчетов, применения аналитических процедур по приведению показателей в сопоставимый вид. Их перечень определяется целями контроля. По результатам выполнения данной работы «контролер получает ответ на вопрос, как есть на самом деле».

Содержание второго этапа контроллинга планов – сравнительного - понимается одинаково большинством исследователей, и состоит в сопоставлении (сравнении) фактического состояния объекта контроля с его запланированным состоянием и выявление отклонений в соответствии с установленными критериями оценки (таблица приложения 10). Данный этап дает ответ на вопрос, «насколько эффективны были принятые управленческие решения и насколько эффективно они были реализованы». Дальнейшая работа с отклонениями составляет содержание третьего этапа. Контроллинг исполнения бюджетов, как системная работа, позволяет обобщить в виде баз

данных, проанализировать причины возникновения, частоту, характер распространения и другие факторы. Эта работа также должна быть проделана на данном этапе и позволяет реактивный менеджмент (управленческие решения являются ответной реакцией на все возрастающий объем отклонений) перестроить на проактивный, в основе которого возможность основанного на массе накопленной информации выбора управленческого воздействия в каждой конкретной ситуации. Данный этап чрезвычайно важен, так как содержание и форма полученных на предыдущем этапе данных должна нацеливать менеджмент компании на эффективную работу по устранению причин и последствий отклонений. Исходя из характера и направлений дальнейшего использования этих данных можно сформулировать ее принципы: эта информация должна быть понятна разработчикам и исполнителям управленческих решений, она должна быть сформулирована однозначно, не оставлять возможности различного толкования; оперативность распространения информации по вертикали и горизонтали управления повышает скорость принятия корректирующих воздействий, их эффективность; обеспечивает обучающий эффект и распространение положительного опыта (информационная интеграция контроллинга и управления); в удобном для восприятия формате (таблицы, карты, графики); аналитичной, отражать динамику развития процесса; нацеленность на самоконтроль и самоанализ сокращает время получения информации об отклонениях, снижает стоимость контроллинга и уменьшает сопротивление персонала нововведениям. Четвертый этап, описываемый всеми авторами, состоит в разработке корректирующих воздействий. Предпринимаемые меры должны согласовываться с причинами, последствиями, характером распространения отклонений. Критерием согласованности решений является неповторение отклонений, сокращение размера их негативного влияния.

Под воздействием внешних и внутренних параметрических возмущений система может прийти в хаотическое состояние. При этом она стремится возвратиться в состояние равновесия и устойчивости. В соответствии с



процессным подходом система контроллинга (S) есть отслеживающая система или отслеживающий контур, включающий объект управления (Y) и управляющий модуль (C) (рисунок 1.8).

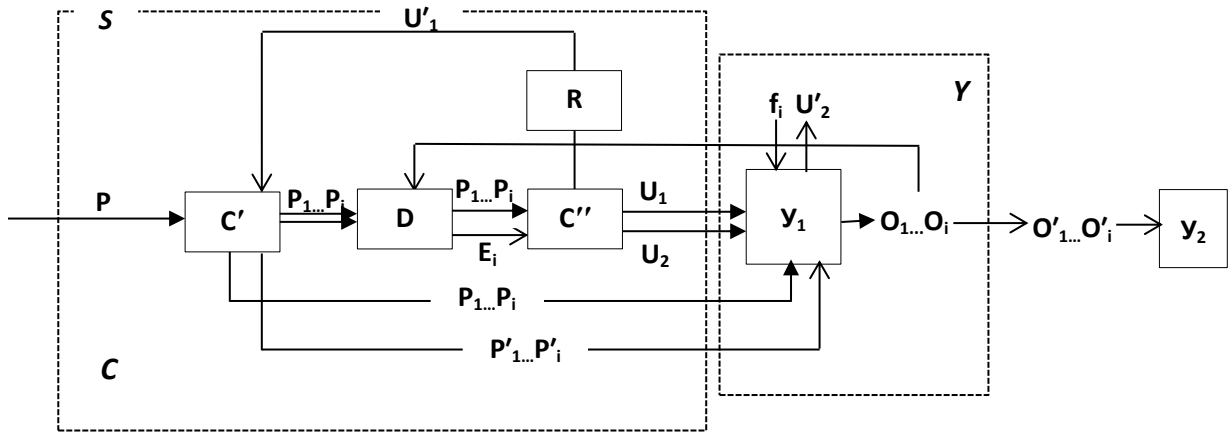


Рисунок 1.8. - Принципиальная схема контроллинга исполнения бюджетов предприятий на основе процессного подхода

Система (S) рассматривается как автоматическая контролирующая система, измеряющая входы (P), выходы  $\{O_1, O_2, \dots, O_i\}$ , внешние и внутренние параметрические возмущения  $\{f_1, f_2, \dots, f_i\}$  и в связи с этим формирующая управленческие воздействия  $\begin{Bmatrix} U_1, U_2, \dots, U_i \\ U'_1, U'_2, \dots, U'_i \end{Bmatrix}$ .

Изучим подробнее модуль управления C и выделим несколько блоков в его структуре:

1. Блок C' (блок анализа) - формализованные и неформализованные плановые задания поступают в блок C', где происходит их детализация во времени и пространстве. Механизм этого блока переводит плановые задания на язык бизнес-процесса.

2. Блок D (блок сравнения) – он осуществляет сравнение выхода системы  $\{O_1 \dots O_i\}$  с запланированным  $\{P_1 \dots P_i\}$  и определяет величину отклонения  $\{E_i\}$ . В соответствии с принципами экономичности и рациональности сравнение осуществляется дискретно, в соответствии с некоторым нелинейным алгоритмом, описание которого приведено ниже. Плановые задания  $\{P_1 \dots P_i\}$  и отклонения  $\{E_i\}$  поступают в блок C''.

3. Блок  $C''$  (блок принятия решений) – на основании значений  $\{P_1 \dots P_i\}$  и  $\{E_i\}$  формируются управленческие решения  $\{U'_i\}$ .  $\{U'_i\}$  есть скорректированные плановые задания на оставшийся период времени. Управленческие воздействия  $\{U'_i\}$  поступают в блок  $C'$ , где верифицируются и передаются объектам управления  $Y_1$  для исполнения. Отметим, что при полном соответствии выходов системы запланированным параметрам корректирующие воздействия равны нулю и плановое задание на оставшийся период времени не изменяется. Иногда система может быть возвращена на запланированную траекторию путем изменения скорости процесса в ту или иную сторону. Если проблема не может быть решена за счет изменения скорости процесса, в него вовлекаются дополнительные ресурсы из блока R.

4. Блок R (блок распределения ресурсов) – на основании сигнала о несоответствии фактической и требуемой скорости процесса формируется управляющее воздействие, заключающееся в изменении его ресурсов.

Вышесказанное позволяет сформировать ряд принципов, на которых должно строиться информационно-аналитическое обеспечение контроллинга исполнения бюджетов предприятий:

- принцип системности предусматривает выделение в информационно-аналитическом обеспечении составных элементов, выявление и устранение противоречий между ними;
- принцип комплексности предполагает создание информационной системы с учетом всех воздействующих на нее факторов;
- целенаправленность предполагает не только постановку перспективных целей, но и соотнесение их с имеющимися ресурсами, что в полной мере реализует бюджетирование;
- принцип иерархичности предусматривает, что организация информационно-аналитического обеспечения должна быть многоуровневой с делегированием определенных полномочий руководителям соответствующих центров ответственности в рамках сформированной финансовой структуры;

- принцип последовательности реализуется посредством последовательного применения единообразных форм первичных документов, регистров, отчетов от одного отчетного периода к другому. С одной стороны, это обеспечит сопоставимость данных для проведения горизонтального анализа, с другой, позволит перейти от систематического анализа к эвристическому в ряде обоснованных случаев;

- соблюдение принципа непрерывности в формировании информационно-аналитического обеспечения контроля и анализа бюджетов позволит в максимально полном объеме, без изъятия учесть быстроменяющиеся общесистемные факторы внешней и внутренней среды, к числу которых можно отнести потенциал компании, направления развития экономики, демографии, межгосударственной интеграции и другие;

- формирование информационно-аналитического обеспечения с учетом принципа полноты свидетельствует об охвате всех сфер деятельности компании, стадий жизненного цикла продукции, фактов хозяйственной жизни, независимо от их влияния на степень достижения показателей бюджетов;

- принцип своевременности означает предоставление информации в минимально короткие сроки, не в ущерб ее качественным характеристикам, ведь от этого зависит и скорость выработки управленческих воздействий, их результат;

- принцип конфиденциальности предполагает ограничение доступа к информации, генерируемой в рамках информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий. Внутреннее использование и внешнее распространение возможно только в оговоренных объемах и через определенные в бюджетном регламенте отчеты;

- принцип автономии предусматривает, что формирование информационно-аналитического обеспечения, управленческие решения, принимаемые для достижения бюджетных показателей, как и внутрикорпоративная система менеджмента, должны решаться с позиций самостоятельности, с опорой на собственные силы.

По нашему мнению, представленные принципы необходимо дополнить принципами:

- соответствия, предполагающим, что качественно-временные характеристики информационной базы контроля и анализа исполнения бюджетов, а также инструменты контроля и анализа должны соответствовать поставленным задачам и специфике исследуемого объекта.

- эффективности, говорящий о том, что затраты на внедрение системы не должны превышать выгод, получаемых от ее использования. В случае организации информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий величину возможных расходов следует сопоставлять с суммой освоенных резервов, величиной потерь и убытков, которых удалось избежать вследствие практического действия внедряемого комплекса. Величина затрат на его создание и обслуживание, а также величина получаемых выгод зависят от значительного количества внешних и внутренних факторов, являются индивидуальными для каждого предприятия переменными.

- в процессе формирования информационного обеспечения контроллинга бюджетов должна быть обеспечена нейтральность представленной информации, то есть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей данных перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

- поскольку результаты контроллинга бюджетов лежат в основе стимулирования сотрудников, то выбранные инструменты анализа и контроля, формы обратной связи, организация каналов информационного обмена, комплекс оценочных показателей и другие важные аспекты, должны быть одобрены персоналом, то есть мы можем говорить о легитимности информационно-аналитического обеспечения.

Определим основные задачи формирования и использования контрольно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий:

- изучение хозяйственных процессов предприятия, необходимо как на стадии формирования, так и на стадии контроля, анализа исполнения бюджетных показателей;

- исследование социально-экономических явлений во внешней среде, влияние которых необходимо учитывать как на этапе составления формирования, так и на этапе контроля исполнения бюджета;

- установление причинно-следственных связей между проявлениями внешней и внутренней среды, поскольку внутренняя среда организации является реакцией на действие внешних факторов, то изучение их взаимосвязи поможет оценить эффективность адаптации предприятия к внешним «раздражителям»;

- формирование гармонизированной системы отражения фактических и бюджетных данных, включающей подсистемы бухгалтерского, управленческого, налогового, оперативного, статистического, бюджетного учета, а также массив внешней информации;

- организация эффективных каналов коммуникации, служащих как для трансляции целевых установок исполнителям всех уровней, так и для сбора данных о реализации стратегии и тактики в ходе контроллинга бюджетов;

- формирование инструментария оперативного, текущего и стратегического контроллинга бюджетов, отвечающего задачам и особенностям каждого;

- выбор контрольных инструментов и реализация контрольных процедур;

- разработка управленческих решений, направленных на регулирование и координацию траектории развития предприятия русле поставленных целей.

Решение выше обозначенных задач позволит:

- не только обосновать, но и проконтролировать параметры бюджетов как на основе сложившейся практики хозяйствования, так и в увязке с факторами внешней и внутренней среды;

- эффективно реализовать информационную функцию, обеспечивая руководство разных уровней иерархии аналитической информацией для разработки деловых решений;

- усилить контроль за выполнением бюджетных показателей, своевременно осуществлять корректировку хозяйственной деятельности и/или бюджетов в соответствии со складывающимися тенденциями во внешней среде.

Соблюдение принципов организации информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов в ходе решения поставленных задач позволит реализовать основные функции информационно - аналитической платформы, к числу которых относятся:

- информационная, которая состоит в предоставлении внешней и внутренней исходной и результирующей информации, отвечающей качественно-временным характеристикам и задачам контроля и анализа исполнения бюджетов.

- учетная функция охватывает документацию, оценку, калькуляцию, учет, обобщение, инвентаризацию фактов хозяйственной жизни, формирование промежуточной и итоговой отчетности. Позволяет оценить достигнутые результаты и определить перспективы развития.

- аналитическая функция состоит в аналитической обработке исходных данных контроллинга бюджетов на основе применения аналитического инструментария, изучение исполнения комплекса общих и частных контрольно-целевых показателей, определение комплекса взаимосвязанных внешних и внутренних факторов, способствовавших возникновению отклонений, выявление резервов, разработка практических шагов по минимизации негативного влияния отклонений.

- контрольная функция имеет конкретную форму проявления и реализуется посредством оперативного контроля за исполнением бюджетных показателей, за наличием и эффективным использованием всех видов активов.

- функция обратной связи реализуется через построение каналов связи в информационном поле предприятия, по которым передается информация о фактических и бюджетных параметрах развития объекта управления.

- организация информационно-аналитического обеспечения моделирует комплекс нормативных документов и, прежде всего, управленческую учетную политику, бюджетный регламент. В этом аспекте проявляется организационная функция информационно-аналитического обеспечения контроллинга бюджетов.

- обучение и развитие персонала.

Сформированное таким образом информационно-аналитическое обеспечение контроля и анализа исполнения бюджетов предприятий обеспечит полноту и своевременность выявления отклонений, установление причин и виновных лиц, налаживание эффективной работы по выработке корректирующих мер в русле принятой стратегии, что станет залогом обеспечения стабильного роста результативности деятельности.

Современные концепции развития информационно-аналитического обеспечения связаны с эволюцией процессов подготовки и обработки разноаспектных данных, генерируемых в рамках учетной системы предприятия и вне ее. Качество и эффективность функционирования информационно-аналитического обеспечения оценивается сквозь призму удовлетворения информационных потребностей широкого круга лиц, наделенных полномочиями принятия управленческих решений, имеющих влияние на компанию. Важная роль в информационном обеспечении менеджмента отводится данным контроля и анализа исполнения бюджетов, которые не находят отражения в существующих формах финансовой и управленческой отчетности, как основных источниках информации для оценки перспектив экономической, социальной и экологической деятельности. Поэтому формирование полезной и надежной информации широкого спектра для принятия управленческих решений возможно лишь на основе конвергенции информационных ресурсов в рамках создания единой системы информационно-

аналитических данных, в которой процедуры сбора и обработки данных будут основаны на применении новейших разработок в области учета, анализа и бюджетирования, пересмотре подходов к ограничению подготовки показателей отчетности рамками только соответствующей подсистемы. Столь многоаспектная система сбора, регистрации, накопления и обработки информации не может быть рационально организована вне применения специализированных компьютерных программ последнего поколения, способных объединить информационные потоки бухгалтерии, нормативную, плановую, правовую, оценочную, прогностическую, аналитическую и статистическую информационные базы. Созданная таким образом база информационно-аналитических данных, целью формирования которой является генерирование и информационное моделирование данных, получаемых в различных подсистемах учета и анализа, их синтез на основе концептуальных требований, предъявляемых к отчетности хозяйствующих субъектов, позволяет подготовить отчеты в разных форматах – отчетность многоцелевого назначения (сформированную в соответствии с общими запросами пользователей) и отчетность по запросам (сформированную в соответствии со специфическими запросами отдельных пользователей). Таким образом, предлагаемая нами модель обеспечит синтез информации о запланированных бюджетных показателях (нормы, нормативы, прогнозы, оценки), фактически полученных результатах (зафиксированные на счетах бухгалтерского учета фактически имевшие место факты хозяйственной жизни), а также аналитической информации об исполнении установленных планов, достижения стратегических показателей, динамике финансового положения предприятия, что позволит оперативно принимать решения о корректировке текущей финансово-хозяйственной деятельности. Изучение теоретических основ формирования и функционирования информационно-аналитического комплекса в рамках контроллинга исполнения бюджетов предприятий, позволяет перейти к рассмотрению особенностей его организации и функционирования на предприятиях, изготавливающих пиво и безалкогольные напитки.



### **1.3 Особенности организации контроллинга исполнения бюджетов предприятий пищевых производств**

Перейдем к рассмотрению особенностей производства пивобезалкогольных напитков, оказывающих непосредственное влияние на процесс контроллинга исполнения бюджетов. Технология изготовления напитков построена на сочетании основного, вспомогательного производств, и характеризуется наличием побочных и непроизводственных хозяйств. Основное производство представлено следующими видами деятельности - изготовление пива, солода, безалкогольных напитков, минеральной воды. К вспомогательным производствам относятся паросиловое хозяйство, электростанции, компрессорные участки, водоснабжение, ремонтно-механические и ремонтно-строительные мастерские, транспортное хозяйство, производственно-бытовое обслуживание и санитарная обработка. Побочные производства организованы для переработки отходов основного производства, таких как пивные дрожжи, ферменты. В технологии изготовления напитков важное место отводится естественным процессам, таким как, остывание, брожение, смешивание, коагуляция. Сочетание автоматизированных технологических операций и естественных процессов формирует процесс производства напитков. Поэтому производство напитков рассматривается не как стационарный процесс: его параметры зависят от времени и после возникновения параметрических возмущений характеристики процесса самостоятельно не восстанавливаются, его функционирование в нормальном режиме возможно только посредством реализации управленческих решений по привлечению или высвобождению ресурсов, увеличения или сокращения скорости процесса. Наличие различных по местам возникновения и корреляции с производственным процессом затрат требует обоснованного механизма их распределения. Следует отметить, что в деятельности пивобезалкогольных компаний имеют место различные проекты, как в секторе основной и вспомогательной деятельности, так и сфере информационных технологий,

рекламы, сбыта. Поэтому согласно классификации известной исследовательской и консалтинговой компании Gartner group, производственный процесс предприятий рассматриваемой отрасли экономической деятельности можно отнести к комбинированным. Кроме того, для ряда продуктов характерно наличие незавершенного производства на конец отчетного периода, так как производственный цикл занимает больше месяца.

Еще одна особенность связана с покупательским поведением, обуславливающим выраженную сезонность продаж. Пик продаж пива и безалкогольных напитков приходится на весенне-летний период, в остальное время заметен спад объемов реализации. Поэтому компании несут дополнительные расходы на перепозиционирование продукции, «растягивание» спроса по месяцам года. «Несезонные» месяцы покрываются за счет перепозиционирования продукции в качестве праздничной, тематической, витаминной, полезной, повышающей иммунитет в холодное время года. Этой цели также способствует изменение дизайна и объема упаковки. Данный аспект важно учитывать при формировании резервов предстоящих расходов, графика выплат по кредитам и займам, погашения кредиторской задолженности поставщикам, налоговых выплат в бюджет, внебюджетные фонды.

Другой технологической особенностью изготовления напитков является длительность производственного цикла (от нескольких часов при производстве минеральных вод, до 130-150 дней при варке пива), многочисленность стадий, что требует контроля над всеми участвующими в производстве процессами с целью минимизации выпуска брака, несоблюдения сроков договоров поставки готовой продукции. Но вместе с тем непродолжительный производственный цикл изготовления безалкогольных напитков можно достаточно быстро адаптировать в соответствии с меняющимися запросами потребителей. Пивобезалкогольные предприятия ориентированы на позаказное производство, каждая партия оценивается в зависимости от следующих условий:

- традиционная продукция, спецзаказ или фирменный напиток;

- используемые материалы (натуральные ингредиенты или искусственные заменители, отечественное или импортное сырье);
- особенности тары (стеклобутылка, пластиковая тара);
- условия послепродажного сервиса;
- сроки изготовления (обычные или ускоренные);

Специфика изготовления пива и безалкогольных напитков соответствует серийному типу производства, а многочисленность операций в ходе производства и возможность их вариации делает каждый заказ индивидуальным. Поскольку каждая производственная операция завершается выпуском полуфабриката, это обуславливает необходимость организации полуфабрикатного способа формирования себестоимости. Причем возможность покупки полуфабрикатов у сторонних организаций отсутствует.

В компаниях по производству пивобезалкогольной продукции распространение получил «выталкивающий» тип организации движения материальных потоков, предполагающий централизованное планирование, недостатками которого являются отсутствие маневренности и быстрой реакции на изменившиеся условия, фактическая «изоляция» отдельных подразделений по ходу производственного процесса, что, в свою очередь, негативно сказывается на скорости производства, неоправданному росту расходов. Представители концепции бережливого производства Дж. Вумек, Д.Джонс, М. Вейдер, Д. Теппинг, Т.Люйстер, Т. Шукер отмечают, что потери времени, связанные с ожиданием при подобной организации движения материалов слишком велики, а производительное время составляет обычно 2-5% от общего времени изготовления продукта. Изменение подхода к организации движения материальных потоков окажет положительный эффект на скорость процесса производства, позволит освоить резервы снижения затрат.

Высокая материалоемкость продукции (удельный вес затрат на сырье и материалы в себестоимости напитков составляет более 72%), наличие возвратных отходов (пивная дробина, белковый отстой, диоксид углерода)

выступают основными причинами необходимости ведения действенного контроля над наличием и расходом всех видов ресурсов (рисунок 1.10).

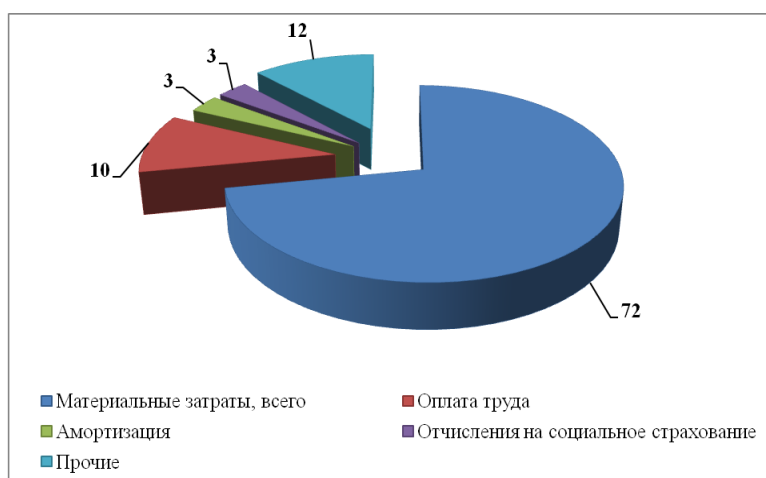


Рисунок 1.9. - Структура затрат на производство и продажу пивобезалкогольных напитков, %

Основными материалами при приготовлении пива и безалкогольных напитков являются ячменный солод, хмель, приготовленная вода, ароматизаторы, сахарный сироп, лимонная кислота, ароматические настои, натуральные фруктовые и овощные соки. Поскольку изготовление напитка, как вида пищевой продукции, осуществляется в соответствии с установленной рецептурой, определяемой государственным стандартом или техническими условиями, проводится сплошной контроль качества и пищевой безопасности готовой продукции, в связи с чем возникают специфические, нетипичные для предприятий других сфер экономической деятельности расходы на обеспечение качества.

Пивобезалкогольные предприятия несут существенные расходы на продвижение своей продукции, коммуникацию с потребителями, поставщиками и другими компаниями отрасли. Расходы предприятий дополнились такими нетипичными статьями, как разработка и сопровождение сайтов, организация опросов, членство в ассоциациях и союзах, проведение благотворительных акций, поддержание положительного имиджа. Данной

особенностью продиктована необходимость выделения социальной сферы в качестве отдельной составляющей финансово-хозяйственной деятельности.

Кроме того, законодательное закрепление понятий "пиво" и "пивной напиток", содержания солода, несоложенных и сахаросодержащих продуктов в них, с одной стороны, способствует высокой загруженности предприятий сельскохозяйственного сектора, однако, с другой стороны, недостаток качественного сырья компенсируется за счёт увеличения импорта, что несомненно влечет удорожание конечного продукта, снижение лояльности потребителей к этому нетипичному для российского рынка алкогольному напитку.

Налогообложение предприятий, производящих пивобезалкогольную продукцию, отличается сложностью, так как помимо "стандартных" налогов (налог на добавленную стоимость, прибыль, имущество, доходы физических лиц), компании уплачивают "специфические" налоги и сборы (акциз, утилизационные сборы за загрязнение окружающей среды, налог на добычу полезных ископаемых), что усложняет процесс планирования и контроля затрат, формирование результатов хозяйственной деятельности. Наличием экологических платежей и существенными расходами на экологические мероприятия продиктована необходимость выделения экологической сферы в качестве отдельной составляющей финансово-хозяйственной деятельности.

Изучение организационно-технологических и экономических особенностей функционирования пивобезалкогольных предприятий, позволило выделить три ведущие сферы деятельности исследуемых компаний, а именно, экономическую, социальную и экологическую (таблица приложения 12). Сегментирование экономической сферы по стадиям - предпроизводственной, производственной, постпроизводственной, позволит провести экспресс-анализ затрат по стадиям жизненного цикла продукта для координации ассортиментной политики. Предпроизводственная стадия объединяет операции по планированию объемов продаж и производства, материальному, технологическому обеспечению выполнения основного вида деятельности.

Выполнение операций производственной стадии связано с трансформацией материально-производственных запасов в полуфабрикаты и готовую продукцию, внутренним контролем качества продукции. Операции постпроизводственной стадии обеспечивают не только продажу продукции, но и маркетинг, подготовку оборудования к дальнейшему производству. Предлагаемая последовательность стадий и бизнес-процессов ранжирована по мере возрастания вклада в конечный результат, характеризует последовательность создания добавленной стоимости пивобезалкогольной продукции.

Применение предлагаемой процессно-операционной структуризации имеет логичным продолжением трансформацию статей калькуляции. Следует отметить, что на исследуемых предприятиях, как правило, применяется типовая номенклатура статей затрат:

- основные сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- транспортно-заготовительные расходы;
- вспомогательные материалы на технологические цели;
- топливо и энергия на технологические цели;
- расходы на оплату труда производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- сопутствующая продукция (вычитается);
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы;

В то время как четкое разграничение затрат по статьям калькуляции с учетом отраслевой специфики дает возможность организовать нормирование

затрат, получать объективные результаты перспективного и оперативного анализа исполнения бюджетов, принимать на этой основе обоснованные решения по корректировке деятельности. Поэтому считаем необходимым уточнить номенклатуру калькуляционных статей непосредственно для пивобезалкогольных предприятий, основанную на их технологических и организационных особенностях.

Таблица 1.1. – Разработанная автором номенклатура калькуляционных статей затрат пива и безалкогольных напитков

Изготовление пива		Изготовление безалкогольных напитков	
№ п/п	Наименование статей затрат	№ п/п	Наименование статей затрат
	Основные сырье и материалы (за минусом возвратных отходов):	1.	Основные сырье и материалы (за минусом возвратных отходов)
1.1	Вода приготовленная	1.1	Вода приготовленная
1.2	Ячменный солод	1.2	Сахар, сахарозаменители
1.3	Хмель	1.3	Натуральный концентрированный фруктовый и овощной сок
1.4	Рецептурные добавки	1.4	Красители
1.5	Тара	1.5	Углекислота
1.6	Упаковка	1.6	Тара
1.7	.....	1.7	Упаковка
1.8	Прочие основные материалы	1.8	Прочие основные материалы
2.	Вспомогательные материалы	2.	Вспомогательные материалы
3.	Транспортно-заготовительные расходы	3.	Транспортно-заготовительные расходы
4.	Топливо и энергия на технологические цели	4.	Топливо и энергия на технологические цели
5.	Затраты на оплату труда:	5.	Затраты на оплату труда
5.1	Основная	5.1	Основная
5.2	Дополнительные выплаты, предусмотренные трудовым договором	5.2	Дополнительные выплаты, предусмотренные трудовым договором
5.3	Прочие выплаты	5.3	Прочие выплаты
6.	Отчисления на социальные нужды	6.	Отчисления на социальные нужды
7.	Содержание оборудования:	7.	Содержание оборудования:
7.1	Амортизация	7.1	Амортизация
7.2	Ремонт	7.2	Ремонт
7.3	Текущее обслуживание оборудования	7.3	Текущее обслуживание оборудования
7.4	Переналадка оборудования	7.4	Переналадка оборудования
7.5	Санитарная обработка	7.5	Санитарная обработка

## Продолжение таблицы 1.1.

8.	Производственные услуги вспомогательных производств и сторонних организаций:	8.	Производственные услуги вспомогательных производств и сторонних организаций
8.1	Услуги вспомогательных производств	8.1	Услуги вспомогательных производств
8.2	Услуги сторонних организаций	8.2	Услуги сторонних организаций
9.	Расходы на подготовку, модернизацию производства	9.	Расходы на подготовку, модернизацию производства
10.	Затраты на контроль качества	10.	Затраты на контроль качества
11.	Непроизводительные потери:	11.	Непроизводительные потери:
11.1	Брак в производстве	11.1	Брак в производстве
11.2	Бой/Брак тары в пределах норм естественной убыли	11.2	Бой/Брак тары в пределах норм естественной убыли
11.3	Бой/Брак тары сверх норм естественной убыли	11.3	Бой/Брак тары сверх норм естественной убыли
12.	Расходы по управлению:	12.	Расходы по управлению:
12.1	Общепроизводственные расходы	12.1	Общепроизводственные расходы
12.2	Общехозяйственные расходы	12.2	Общехозяйственные расходы
13.	Сопутствующая продукция (вычитается)	13.	Сопутствующая продукция (вычитается)
	<i>Итого затрат по экономической сфере деятельности</i>		<i>Итого затрат по экономической сфере деятельности</i>
14.	Налоги, сборы и иные платежи	14.	Налоги, сборы и иные платежи
14.1	Налог на добычу полезных ископаемых	14.1	Налог на добычу полезных ископаемых
14.2	Плата за загрязнение окружающей среды в пределах нормативов	14.2	Плата за загрязнение окружающей среды в пределах нормативов
14.3	Плата за загрязнение окружающей среды сверх нормативов	14.3	Плата за загрязнение окружающей среды сверх нормативов
14.5	Налог на имущество	14.5	Налог на имущество
	<i>Итого затрат по экономической и экологической сфере деятельности</i>		<i>Итого затрат по экономической и экологической сфере деятельности</i>

Применение данной номенклатуры статей затрат создает условия осуществления более детального сбора информации по отдельным статьям затрат, при этом особое внимание должно быть сфокусировано на следующих статьях:



1. Материальные затраты - расширенный перечень статей затрат повышает контролируемость и управляемость материальных затрат, что имеет существенное значение в условиях материалоёмкого производства продукции.
2. Затраты на контроль качества- накапливаются на всем протяжении производственного процесса: от лабораторного анализа исходного сырья и материалов до исследования пищевой безопасности готовой продукции.
3. Непроизводительные потери - использование подстатей «Брак в производстве», «Бой/Брак тары» позволит повысить эффективность мониторинга данного вида затрат, списывать их по принадлежности (на виновников их возникновения) и предотвращать появление подобных затрат в будущем.
4. Расходы по управлению – данная статья объединяет расходы по управлению производством, предприятием, включая охрану, каровое, финансовое, юридическое, IT- обслуживание, информацию можно использовать в различных аналитических целях как условно-постоянные затраты.
5. Сопутствующая продукция - стоимость углекислого газа, остаточных пивных дрожжей, белкового отстоя, определяемая исходя из возможных цен реализации, уменьшает себестоимость продукции основного производства.
6. Налоги, сборы и иные платежи - включают «экологические» платежи, затраты на экологические проекты, являющиеся неотъемлемой частью деятельности предприятий, производящих пиво и безалкогольные напитки.

Предлагаемая детализация статей затрат раскрывает порядок формирования себестоимости продукции, включающей затраты экономической и экологической сфер, при этом расходы социальной сферы осуществляются за счет финансовых результатов, минуя себестоимость. Кроме того, обеспечивается единый подход к нормированию и бюджетированию затрат на производство напитков, что обеспечит действенный контроль за указанными видами затрат по операциям, бизнес-процессам, сферам деятельности. Внедрение данной номенклатуры статей учета затрат, предполагает внесение

существенных корректив в процесс сбора информации, а также в формы и содержание внутренней отчетности предприятия.

Поэтому повышению конкурентоспособности пивобезалкогольных предприятий будет способствовать улучшение показателей по выделенным сферам деятельности:

- экономическая сфера- в области объема и ассортимента продукции- оперативно выявлять отклонения в выполнении бюджета производства, корректировать производственный портфель по количественным (объемным) и качественным (ассортиментным) показателям. С этой целью необходимо итоговый анализ исполнения бюджета дополнить процедурами оперативного анализа и мониторинга. В области качественных параметров - своевременно выявлять дефекты и брак, не допускать передачу некачественной продукции как на последующие технологические стадии, так непосредственно заказчикам и покупателям. С этой целью необходимо повысить эффективность контрольных и мониторинговых процедур в процессе изготовления продукции, перейти от сплошного контроля к контролю выборочному на основе установления точек контроля. Помимо сокращения непроизводительных расходов на выпуск и исправление брака, положительный эффект будет достигнут и вследствие сокращения непроизводительных потерь времени. В области снижения расходов своевременно выявлять перерасход всех видов ресурсов, выделять регулируемые и минимизировать их.

- социальная сфера- поскольку фактически единственным источником стимулирование сбыта продукции пивобезалкогольного предприятия при полном запрете рекламы алкогольной продукции в средствах массовой информации является спонсирование культурно-массовых мероприятий, проведение промо-акций, направленных на повышение лояльности к предприятиям и продукции отрасли, оказание адресной социальной поддержки, необходимо отслеживать эффективность данных мероприятий, выбирать наиболее результативные из них.

- экологическая сфера- затраты на восстановительные и превентивные экологические мероприятия являются существенной статьёй расходов пивобезалкогольных компаний. Фактически они представляют собой вклад предприятия в поддержание и восстановление окружающей среды региона, то есть способствуют реализации одной из приоритетных государственных задач. Осуществление природоохранных мероприятий укрепляет лояльное отношение к исследуемым предприятиям со стороны внешних активных групп.

Структурирование деятельности подобным образом актуализирует проблему формирования комплекса финансовых и нефинансовых контрольных показателей, информационного и инструментального обеспечения их анализа и интерпретации в русле целей организации. Сложившаяся на предприятиях пивобезалкогольного производства учетная практика в отражении текущих и итоговых результатов деятельности свидетельствует о преимущественном использовании финансовых показателей, а главным источником информации анализа исполнения бюджетов является бухгалтерская, налоговая и статистическая отчетность. Для фиксации, накопления и обобщения информации, как правило, используется специализированная разработка фирмы «1С»- программный продукт «1С: Предприятие 8. Пиво-безалкогольный комбинат», разработанный на базе типового решения «1С: Предприятие 8.3. Управление производственным предприятием». Несмотря на широкие функциональные возможности программы в части бюджетирования, финансового анализа, план-факт анализа, существует ряд сложностей проведения текущего и итогового анализа исполнения бюджета. Например, основными объектами бюджетирования в программе являются доходы, расходы и денежные средства в разрезе центров финансовой ответственности, отсутствует возможность закрепления качественных показателей и разворачивание сети бизнес-процессов и операций в разрезе центров финансовой ответственности, периодичность проведения оперативного контроля исполнения бюджета определяется ответственным исполнителем и не согласуется с общим хронометражем реализуемого процесса, отчет по

отклонениям содержит как существенные, так и малозначимые отклонения, потому необходима дополнительная «ручная» обработка отчетов для предоставления менеджерам разных уровней и внесение пометок в стандартные отчеты и т.п.

Общэкономические и отраслевые факторы, организационно-технологические особенности функционирования предприятий, выпускающих пиво- безалкогольные напитки, выступают в качестве определяющих критериев архитектуры информационно-аналитического обеспечения контроллинга бюджетов и подтверждают несомненную актуальность теоретических и практических разработок в данной области.

### **Выводы**

Изучение эволюции концепций контроллинга позволило не только определить его сущностные характеристики, но и ввести понятие «контроллинг исполнения бюджетов предприятия», логично сформулировать и обосновать его элементное содержание. Через призму современной парадигмы контроллинга как инструмента моделирования внешних и внутренних факторов деятельности экономических субъектов разработана теоретическая база контроллинга исполнения бюджетов, включая установление его целей, задач, функций, уровней, принципов, инструментов. Применение процессного и рискованного подхода в рамках контроллинга исполнения бюджетов квалифицирует компанию как социально-технический объект, движущийся к цели, поэтому контроллинг исполнения бюджетов представляет собой комплекс процессов, обеспечивающих разумную уверенность в достижении целевых показателей и условий исполнения бюджетов.

Показано, что информационно-аналитическое обеспечение контроллинга исполнения бюджетов включает нормативно-методический, информационный, организационный, верификационный, программно-технический блок, и определяется как комплекс учетных, аналитических, контрольных процедур, взаимодействие которых позволяет сформировать массив релевантных данных

для удовлетворения индивидуализированных информационных потребностей пользователей. При этом учетное пространство рассматривается как часть информационного пространства контроллинга исполнения бюджетов, что позволило выявить его структуру, свойства и функции. Обосновано применение интегрированного варианта организации учетной системы, в которой основой гармонизации составляющих ее элементов выступает информационная функция. Принципы построения информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов дополнены такими существенными характеристиками, как соответствие, эффективность, нейтральность, легитимность.

Определены комплементарные составляющие в рамках организационной модели контроллинга исполнения бюджетов предприятий, в качестве которых выступают блоки анализа, сравнения, принятия решений, распределения ресурсов.

Выявлен комплекс внешних и внутренних факторов, определяющих особенности организации контроллинга исполнения бюджетов, который положен в основу сегментации деятельности пивобезалкогольной компании, и позволил уточнить номенклатуру статей калькуляции.

Показано, что процесс изготовления напитков не является стационарным, существенно зависит от времени и может функционировать в регламентном режиме только условиях реализации управленческих решений, разработанных, в том числе, по итогам контроллинга исполнения бюджетов.

## **2. ИССЛЕДОВАНИЕ УСЛОВИЙ И ФАКТОРОВ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ПИЩЕВЫХ ПРОИЗВОДСТВ**

### **2.1 Современное состояние и тенденции развития отрасли производства напитков**

Производство напитков является одной из важных отраслей пищевого производства не только Алтайского края, но и в масштабах всей страны. Изготовление пива признано историками одним из древнейших производств. Считается, что охмеленное пиво возникло в Сибири, а затем распространилось по всей территории России, постепенно выделяясь в самостоятельный промысел. До революции традиции отечественного пивоварения поддерживали и развивали мастера известных пивоваренных заводов Москвы («Трехгорный», «Шаболовский», «Хамовнический», «Сокольнический»), Петербурга («И.И. Дурдина», «Калинкинский»), Самары («Жигулевский»). Сегодня отечественное пивобезалкогольное производство является одной из динамично развивающихся отраслей пищевой промышленности, на долю которого приходится 13% выручки предприятий данного вида экономической деятельности (рисунок 2.1).

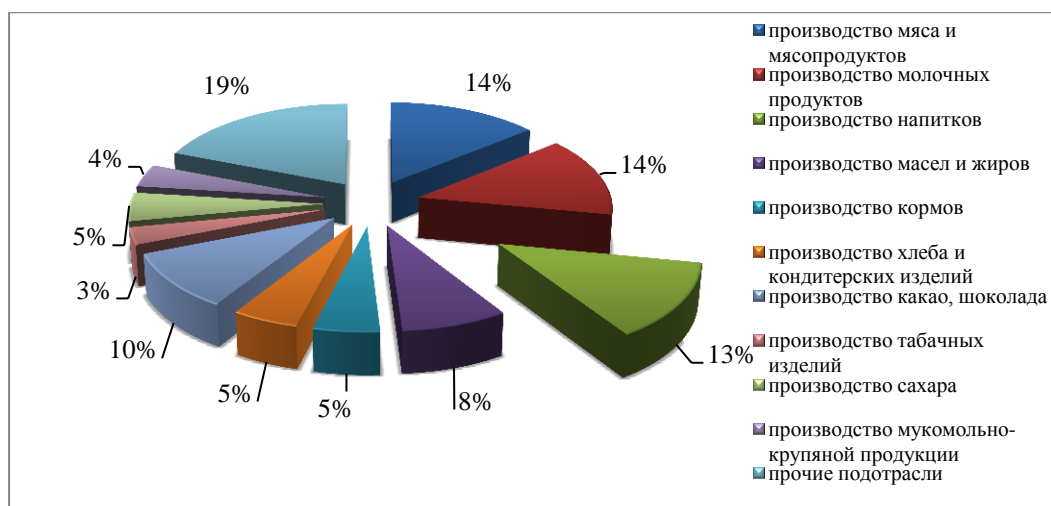


Рисунок 2.1. - Структура выручки от продажи продукции пищевой промышленности Российской Федерации в 2021 году, %

Согласно данным статистики по уровню доходов производство напитков входит в тройку отраслей-лидеров пищевой промышленности, уступая только производителям мяса и молочных продуктов. Пивобезалкогольное производство не только является флагманом развития многих сопутствующих отраслей и выступает бюджетообразующим для региона, но и является значимым сектором в формировании продовольственной безопасности России.

Одним из важных экономических показателей отрасли является объем произведенной продукции (рисунок 2.2).

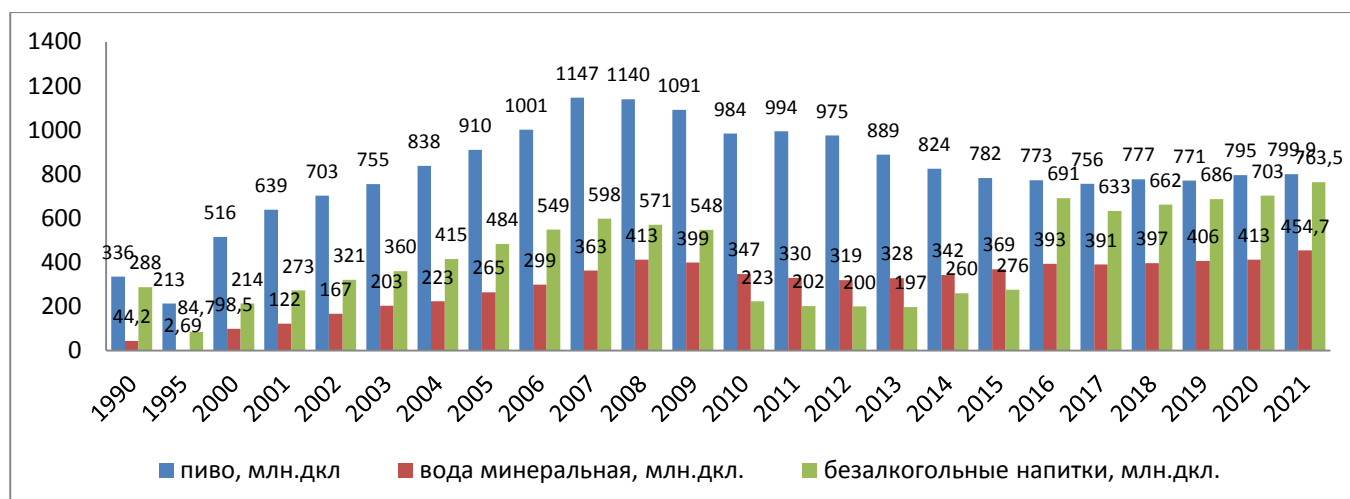


Рисунок 2.2. - Динамика объема производства пива и безалкогольных напитков в Российской Федерации за 1990-2021 годы, млн дкл.

Данные свидетельствуют об относительной стабилизации объема выпуска пивобезалкогольной продукции за последние 5 лет: среднегодовой темп прироста выпуска пива составил 1,2%, минеральной воды- 2,96%, безалкогольных напитков – 2,02%. Начавшийся в 2008 г. спад производства пива обусловлен, в первую очередь, увеличением ставки акциза на его производство и продажу (рисунок 2.3).

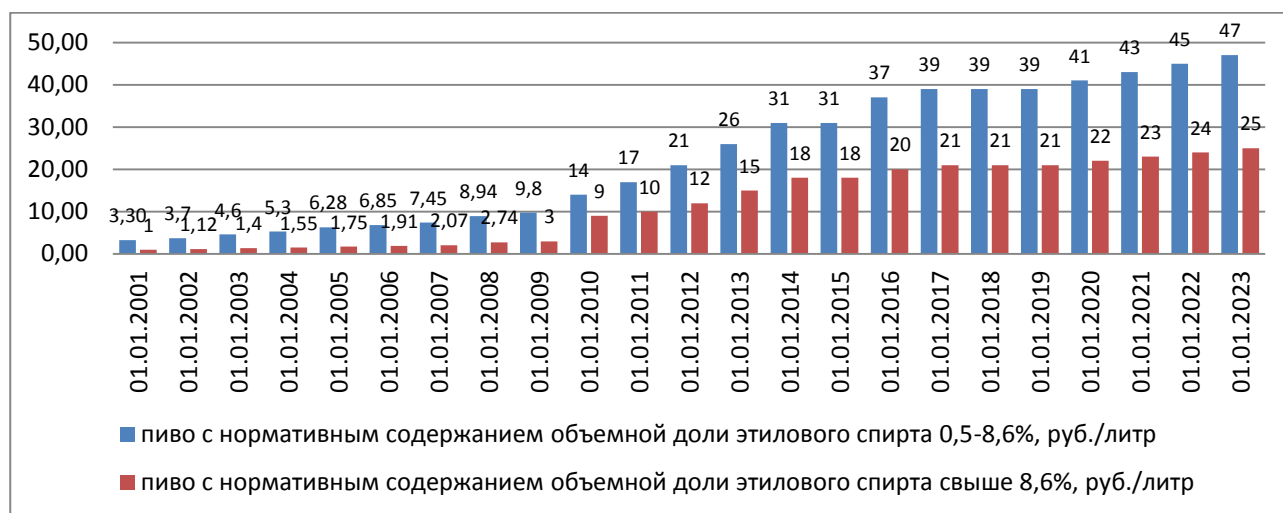


Рисунок 2.3. - Динамика ставки акциза на пиво в Российской Федерации за 2001-2023 годы, руб./литр

С 2001 года ставка акциза на пиво с содержанием объемной доли спирта 0,5-8,6% возросла в 14,24 раза, на пиво с содержанием объемной доли спирта свыше 8,6% - в 25 раз. Официальные данные ФНС России свидетельствуют, что уровень фискальной налоговой нагрузки предприятий, занятых производством напитков, в 2020 году составил 16,9%, что является самым высоким среди предприятий пищевой отрасли.

Несмотря на ужесточение налоговой политики отрасль по-прежнему является привлекательной для предпринимателей, о чем говорит рост уровня рентабельности и прибыли от продаж, обеспеченный снижением затрат на рубль товарной продукции (таблица 2.1).



Таблица 2.1. – Динамика показателей, характеризующих финансовые результаты предприятий, производящих напитки, за 2010-2020 годы

Показатели	Период, год										
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Рентабельность продукции, %	8,8	7,8	9,4	8,6	8,7	9,2	9,4	10,8	10,2	8,9	9,5
Затраты на 1 руб. выпущенной продукции, коп.	92,2	94,8	90,5	89,8	89,2	88,4	85,4	88,1	85,0	94,0	89,9
Прибыль/убыток от продаж, тыс.руб.	300275	279313	678769	389536	655609	818559	820160	822145	927919	920662	922897

За период с 2010-2020 годы средний темп роста рентабельности продукции составил 0,76 п.п., прибыли от продаж – 11,88%, средний темп снижения затрат на рубль продукции- -0,25%. Подобная динамика свидетельствует об эффективности принимаемых деловых решений, способности адаптации к быстроменяющимся условиям хозяйственной деятельности.

Таблица 2.2. – Динамика основных финансовых коэффициентов пивобезалкогольной отрасли за 2010-2020 годы

Показатели	Период, год										
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Коэффициент текущей ликвидности, коэфф.	1,61	1,52	1,76	1,53	1,19	1,22	1,25	1,33	1,37	1,43	1,48
Коэффициент автономии, коэфф.	0,45	0,44	0,47	0,48	0,49	0,48	0,45	0,59	0,6	0,62	0,6
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными активами, коэфф.	- 0,88	- 0,51	- 0,24	- 0,49	- 0,39	- 0,41	0	0,07	0,1	0,15	0,17

Согласно приведенным в таблице 2.2 показателям значение коэффициента текущей ликвидности не соответствует норме в течение всего анализируемого периода и имеет отрицательную динамику, что говорит о высоком финансовом риске, связанном с неспособностью предприятий стабильно оплачивать текущие счета. Уровень коэффициента автономии соответствует нормальному значению и свидетельствует о том, что компании финансируют свою деятельность преимущественно за счет собственных средств. Значение коэффициента обеспеченности собственными оборотными активами говорит о неудовлетворительной структуре бухгалтерского баланса, низкой финансовой устойчивости предприятий. Таким образом, можно констатировать наличие у предприятий отрасли признаков несостоятельности, что оказывает непосредственное влияние на состояние расчетов, величину текущей и просроченной задолженности, соотношение величины дебиторской и кредиторской задолженности (рисунок 2.4).

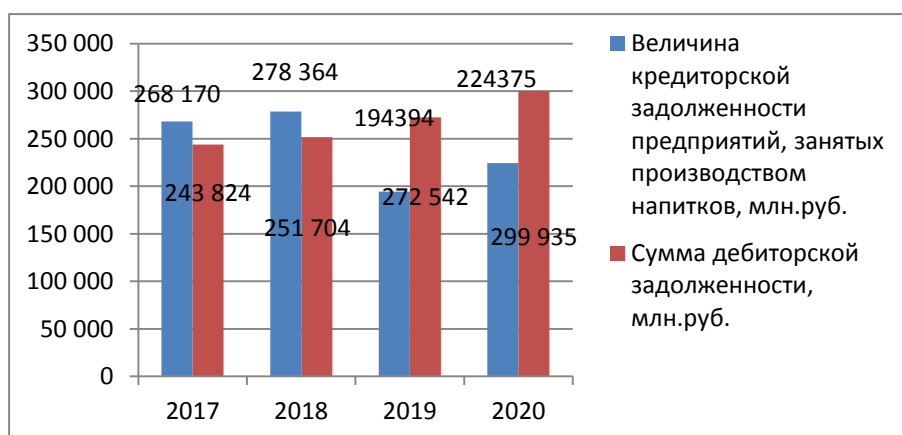


Рисунок 2.4. - Динамика и соотношение сумм дебиторской и кредиторской задолженности предприятий, занятых производством напитков за 2017-2020 годы

Согласно данным, соотношение и динамика сумм кредиторской и дебиторской задолженности не стабильна: если за 2017-2018 годы наблюдается существенное превышение задолженности к уплате над задолженностью к получению, то за 2019-2020 годы сложилось обратное соотношение.

Предприятия испытывают проблемы с востребованием долгов, что приводит к росту задолженности поставщикам, бюджету и внебюджетным фондам.

Охарактеризуем материально-техническую базу предприятий пивобезалкогольного сектора производства (таблица 2.3).

Таблица 2.3. – Динамика показателей, характеризующих материально-техническую базу пивобезалкогольных предприятий, за 2010-2020 годы

Показатели	Период, год										
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Уровень использования производственной мощности, %	61	62	60	55	54	52	52,7	48,4	50,4	51,2	52,1
Коэффициент обновления основных фондов, %	14,2	14,2	12,5	12,1	12,2	12,6	6,2	5,6	7,3	7,4	7,4
Коэффициент выбытия основных фондов, %	1,1	0,9	1,1	1,4	1,4	1,6	0,8	2,0	1,0	0,8	1,1
Коэффициент износа основных фондов, %	41,6	42,6	44,8	45,8	45,6	44,9	45,2	48,8	50,6	50,2	50,0
Удельный вес полностью изношенных основных фондов, %	8,2	9,1	10,3	12,3	12,2	11,9	11,6	12,2	12,3	11,2	11,0
Инвестиции в основной капитал, млрд.руб.	17,6,5	18,6,8	21,8,5	22,6,2	42,1	34,3	34,9	36,5	42,6	45,9	47,1

О заметном ухудшении состояния основных фондов свидетельствует стабильный рост коэффициента износа в течение всего анализируемого периода. Очевидно, что государственная программа «Развитие промышленности и повышение ее конкурентоспособности», первый этап которой уже завершился в 2015 г., предполагающая рост объема выпуска машин для пищевой промышленности, включая выпуск напитков, до 10 млрд. рублей в год, положительного эффекта на деятельность пивобезалкогольных предприятий не оказала. В то же время действие множества барьеров и деструктивных факторов не сформировало негативного влияния на величину инвестиций в основной капитал пивобезалкогольных компаний - по уровню этого показателя пивобезалкогольные компании конкурируют с ведущими

отраслями обрабатывающей промышленности, такими как производство кокса, нефтепродуктов и металлургия.

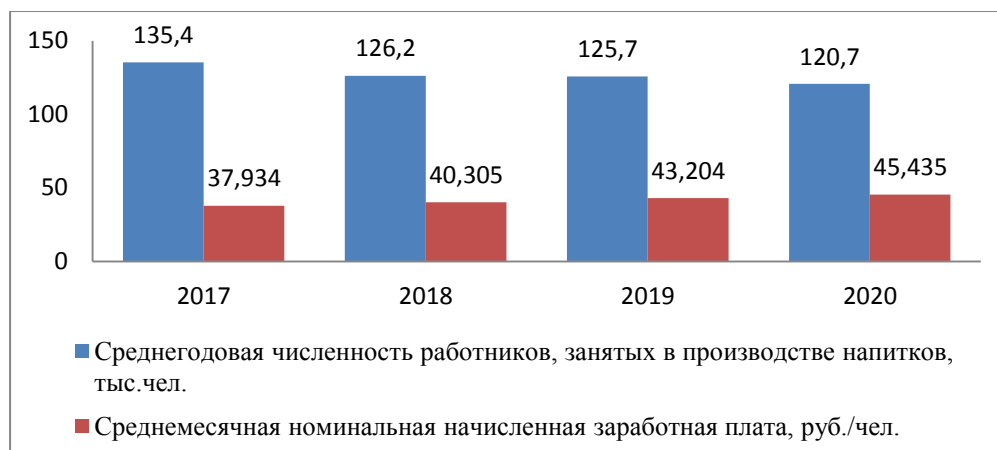


Рисунок 2.5. - Динамика численности занятых и средней заработной платы работников пивобезалкогольного сектора производства за 2017-2020 годы

Уменьшение численности занятых в исследуемой отрасли связано, в первую очередь, с общеэкономической тенденцией сокращения трудовых ресурсов. Производство напитков испытывает дефицит в профессиональных кадрах, несмотря на имеющиеся точки экономического роста, развитый ресурсный и производственный потенциал. Заметным положительным моментом является рост средней заработной платы на 19,77% за представленный период.

Текущее состояние отрасли напрямую зависит от факторов внешней макросреды, в число которых входят экономические, экологические, демографические и прочие факторы, определяющие особенности деятельности пивобезалкогольных предприятий. Их авторское обобщение представлено в таблице приложения 11.

По итогам изучения состояния отрасли производства напитков отметим, что реализованные законодателем меры, направленные на практическую реализацию Стратегии по формированию здорового образа жизни россиян, фактически воплощенные в виде ограничительно-запретительных норм

создают неравные рыночные условия в отрасли, приводят к возникновению ряда негативных тенденций:

- рост налогового бремени провоцирует сокращение числа предприятий отрасли, в то время как по уровню собираемости налогов данный сектор является лидирующим;

- предельно низкие значения коэффициентов ликвидности, автономии, обеспеченности собственными оборотными активами свидетельствуют о неспособности предприятий сектора вовремя погашать долги, что оказывает существенное влияние и на состояние расчетов смежных отраслей не только отдельного региона, но всей экономической системы государства;

- одновременно с этим предприятия отрасли испытывают проблемы с востребованием дебиторской задолженности, что косвенно свидетельствует о проблемах неплатежей и в смежных отраслях;

- численность работников, занятых в отрасли имеет отрицательную динамику, предприятия испытывают острую потребность в кадрах по всем категориям сотрудников – рабочих, специалистах, управленцах низшего и среднего звена, маркетологах, логистах и т.д.

Однако действие множества деструктивных факторов не оказало негативного влияния на величину инвестиций в основной капитал компаний, производящих напитки - по уровню этого показателя компании данного сектора конкурируют с ведущими отраслями обрабатывающей промышленности. О том, что компании принимают достаточно эффективные решения и способны адаптироваться к изменяющимся внешним условиям хозяйственной деятельности, с готовностью принимают перемены, свидетельствует рост уровня рентабельности продукции, прибыли от продаж и снижении затрат на рубль продукции.

Производство напитков сегодня это высококонкурентный бизнес со сложными потребителями и крайне неопределенной внешней средой, нуждающийся в эффективных, в том числе, контроллинговых управленческих инструментах. Первоочередной областью их внедрения выступает сфера

контроллинга исполнения бюджетов, обеспечивающая условия достижения текущих и стратегических целей компании.

Особенности проведения контроля и анализа исполнения бюджетов пивобезалкогольных предприятий рассмотрены в следующем параграфе.

## **2.2 Методический инструментарий контроллинга исполнения бюджетов предприятий пищевых производств**

Одним из этапов бюджетного процесса является контроллинг исполнения бюджетов. Основанный на принципах действенности и результативности контроллинг исполнения бюджетов предприятий, как вид деятельности направлен на решение следующих задач:

- параметризация фактического состояния контролируемого объекта в контрольный момент;
- сравнение фактических параметров состояния объекта с запланированными для контрольной точки;
- превентивное диагностирование и локализация мест и факторов, способствующих возникновению отклонений характеристик объекта от запланированных;
- аккумуляция полной, достоверной, сопоставимой информации о состоянии контролируемого объекта, информационное обеспечение заинтересованных пользователей в процессе принятия ими деловых решений;
- формирование прогнозных параметров состояния объекта на заданный момент времени;
- трансформация состояния объекта и траектории его развития таким образом, чтобы обеспечить достижение целевых установок, не допуская выхода отклонений за границы допустимых пределов;
- оценка бизнес-процессов с точки зрения эффективности их участия в формировании потребительской ценности на данном этапе и жизнеспособности в перспективе;

- обеспечение устойчивости предприятия как открытой системы при наступлении неблагоприятных событий;

- накопление базы данных для последующего использования в обучении.

Таким образом, контроллинг исполнения бюджетов выступает средством снижения энтропии, неопределенности производственной, коммерческой, финансовой, управленческой деятельности<sup>15</sup>.

Отметим, что суть контроллинга исполнения бюджета состоит не в примитивном сравнении плана с фактом, а проведении факторного анализа, позволяющего установить причины отклонений, оперативного анализа, способствующего внедрению управления по возмущениям на основе действенной учетной системы. Современная парадигма контроллинга предполагает, что в основе контроля лежит идея предотвращения, а не возмездия и устрашения, используется преимущественно дедуктивный, а не индуктивный подход. Социальная направленность контроля способствовала складыванию идеи самоконтроля, который понимается как объединение объекта и субъекта контроля, позволяет сэкономить ресурсы, не только оперативно выявлять нарушения, но и исправлять недочеты.

Имплементация организационного аспекта исполнения бюджета зависит от инструментов контроля и анализа, определяющих, в свою очередь, модель исполнения бюджета (таблица приложения 13). Наиболее распространенной моделью является казначейская, инструменты которой обеспечивают кассовое исполнение бюджетов. Другим важным инструментом исполнения бюджета выступает еженедельный, а в некоторых случаях ежедневный контроль и анализ отклонений фактических показателей от бюджетных, проводимый как по доходным, так и по расходным статьям бюджета. Мониторинг балансовых статей выступает инструментом оперативного контроля величины и динамики подконтрольных центрам ответственности бюджетных статей. В ходе реализации такого процесса активно используются оперативные данные

---

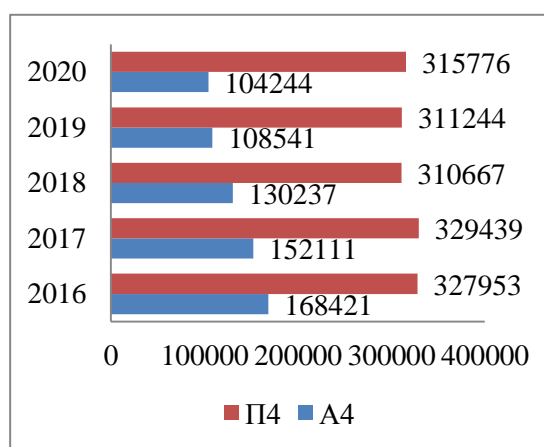
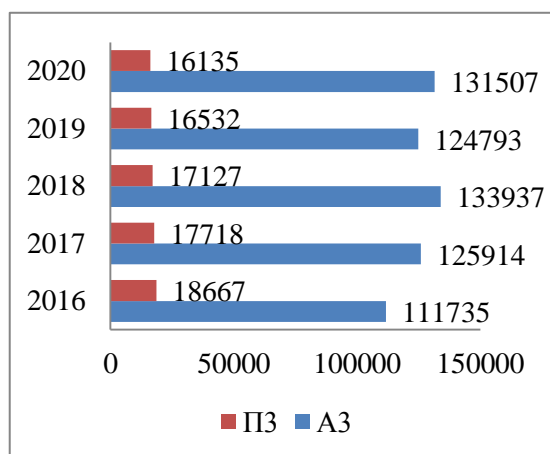
<sup>15</sup> Джай, К. Шим, Джой Г. Сигел. Основы коммерческого бюджетирования / Пер. с англ./ Дж.К. Шим, Дж.Г. Сигел. – СПб.: Пергамент, 1998. – 496 с.

первичных документов, регистров, промежуточные отчеты, а также графики и диаграммы. В то же самое время вопросы оперативного контроля и анализа в ракурсе контроллинга исполнения бюджетов недостаточно разработаны как в теории, так и в практике.

Наиболее сложной и трудоемкой моделью является план-факт анализ исполнения всех бюджетов, который проводится по завершению отчетного периода путем расчета отклонений фактических показателей от их бюджетных величин с установлением причин, виновников отклонений и разработкой соответствующих мероприятий. Большинство работ ученых посвящено именно осуществлению план-факт анализа исполнения бюджета.

Рассмотрение инструментария контроллинга исполнения бюджетов, используемого в практике пивобезалкогольных предприятий, целесообразно начать с оценки состояния, уровня внедрения концепции процессного и риск-ориентированного подхода на одном из крупнейших предприятий, входящих в тройку лидеров отрасли - ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод».

Экономическая характеристика ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод», сформированная по результатам анализа его финансово-хозяйственной деятельности за 2016-2020 годы представлена далее.





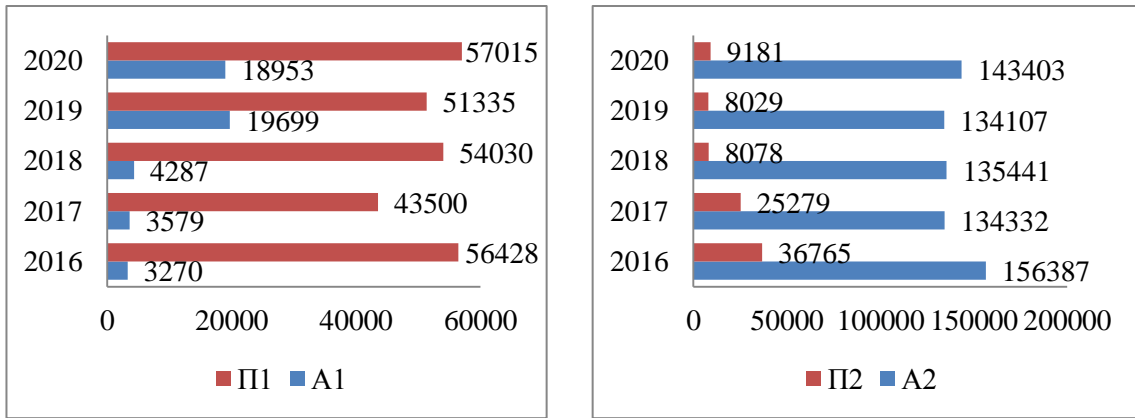


Рисунок 2.6. - Соотношение активов (A1, A2, A3, A4) и пассивов (П1, П2, П3, П4) в процессе анализа ликвидности бухгалтерского баланса ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2016-2020 годы, тыс.руб. \*

\* Рассчитано автором по данным годовой бухгалтерской отчетности ЗАО «ВПЗ»

Соотношение групп активов, сформированных по степени ликвидности, и пассивов, сгруппированных по степени срочности, свидетельствует о нехватке денежных средств и их эквивалентов (A1) для погашения наиболее срочных обязательств (П1) на протяжении всего анализируемого периода. Следовательно, управленческие решения компании должны быть направлены на устранение дефицита наиболее ликвидных активов путем балансирования оттока и притока денежных средств в ходе формирования бюджетов движения денежных средств и более тщательного контроля его исполнения.

Таблица 2.4. – Динамика коэффициентов ликвидности ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2016-2020 годы, коэфф.\*

Показатели	Рекомендуемое значение	Период, год				
		2016	2017	2018	2019	2020
1. Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq 0,2$	0,04	0,05	0,07	0,13	0,09
2. Коэффициент быстрой ликвидности	$\geq 1,0$	1,71	1,4	2,25	2,09	1,45
3. Коэффициент текущей ликвидности	$\geq 2,0$	2,91	3,84	3,41	2,69	2,44
4. Коэффициент реальной стоимости имущества	$> 0,3$ $- 0,5$	0,63	0,66	0,64	0,59	0,58

\* Рассчитано автором по данным годовой бухгалтерской отчетности ЗАО «ВПЗ»

Отрицательная динамика коэффициентов ликвидности в 2020 году по сравнению с 2019 годом позволяет судить о неэффективности принимаемых руководством предприятия решений в сфере управления денежными потоками, недостаточности контроля исполнения бюджета притока и оттока денежных средств.

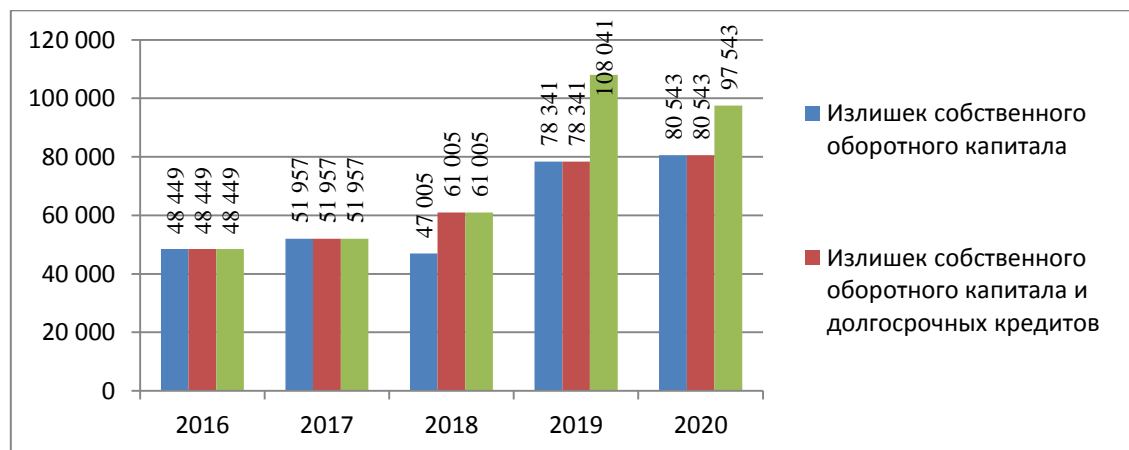


Рисунок 2.7. - Динамика абсолютных показателей финансовой устойчивости ЗАО «ВПЗ» за 2016-2020 годы, тыс.руб.

Анализ обеспеченности запасов источниками формирования свидетельствует, что предприятие относится к первому типу финансовой устойчивости. Однако анализ абсолютных показателей должен быть дополнен расчетом и анализом коэффициентов рыночной устойчивости предприятия (таблица 2.5).

Таблица 2.5 - Коэффициенты финансовой устойчивости ЗАО «ВПЗ» за 2016-2020 годы, коэфф.\*

Наименование финансовых коэффициентов	Норма	Период, год				
		2016	2017	2018	2019	2020
Коэффициент финансовой независимости	$\geq 0,5$	0,7457	0,7920	0,7692	0,8040	0,7932
Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 2$	1,3411	1,2626	1,3001	1,2439	1,2607
Коэффициент концентрации заемного капитала	$\leq 0,5$	0,2543	0,2080	0,2308	0,1960	0,2068

Продолжение таблицы 2.5

Коэффициент задолженности	$\leq 1,0$	0,3411	0,2626	0,3001	0,2438	0,2607
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	$\geq 0,1$	0,5878	0,6721	0,6593	0,7276	0,7198
Доля покрытия собственными оборотными средствами запасов	$\geq 0,6-0,8$	1,4362	1,4144	1,3523	1,6299	1,6149
Коэффициент мобильности собственного капитала	$\geq 0,3-0,5$	0,4865	0,5383	0,5808	0,6513	0,6699

\* Рассчитано автором по данным годовой бухгалтерской отчетности ЗАО «ВПЗ»

Значения всех представленных коэффициентов финансовой устойчивости находятся в рамках рекомендованных значений, что оценивается положительно. Отрицательным моментом является то, что оборотные средства финансируются преимущественно за счет собственных средств (около 70%), о чем свидетельствует значение коэффициента мобильности.

Анализ показателей деловой активности (таблица 2.6) позволяет глубже оценить эффективность использования ресурсов организации, ее рыночную активность.

Таблица 2.6. – Динамика показателей оборачиваемости ЗАО «ВПЗ»

за 2016-2020 годы

Показатели	Период, год				
	2016	2017	2018	2019	2020
1. Коэффициент оборачиваемости, кол-во оборотов:					
- оборотных активов	2,4137	2,3041	2,0860	2,0728	2,0915
- запасов	5,5621	5,2155	4,3324	4,4412	4,6898
- дебиторской задолженности	4,4746	4,2419	4,1561	4,2469	4,3145
- денежных средств	114,8074	180,0578	142,5365	47,7256	30,9765
- кредиторской задолженности	12,6922	12,3408	11,4958	10,8646	11,0503
- основных фондов	3,6887	3,8791	4,0596	4,9768	5,8120
2. Длительность оборота, дней:					
- оборотных активов	151,2188	158,4104	174,9776	176,0880	174,5159
- запасов	65,6232	69,9837	84,2495	82,1850	77,8289
- дебиторской задолженности	81,5722	86,0456	87,8236	85,9445	84,5994
- кредиторской задолженности	28,7579	29,5767	31,7509	33,5954	33,0307
- денежных средств	3,1792	2,0271	2,5607	7,6479	11,7831

Продолжение таблицы 2.6

3. Длительность операционного цикла, дней	147,1954	156,0293	172,0731	168,1295	162,4283
4. Длительность финансового цикла, дней	118,4376	126,4526	140,3222	134,5341	129,3976
5. Экономический эффект от изменения оборачиваемости оборотных активов, тыс.руб.	-	+12149,06	+25445,27	+1741,216	-2578,35

\* Рассчитано автором по данным годовой бухгалтерской отчетности ЗАО «ВПЗ»

По сравнению с началом анализируемого периода в 2020 году наблюдается снижение коэффициента оборачиваемости всех составляющих оборотных активов, что приводит к увеличению длительности оборота, продолжительности финансового и операционного циклов и требует дополнительного отвлечения средств на пополнение оборотных активов. Подобная негативная тенденция связана с недостаточностью контроллинга бюджетов закупки и расхода оборотных средств. Увеличение времени нахождения продукции в незавершенном производстве свидетельствует о недостаточности и нерациональности расположения точек контроля в процессе контроллинга.

Таблица 2.7. – Динамика показателей рентабельности ЗАО «ВПЗ»

за 2016-2020 годы, %

Показатели	Период, год 2016				
	2016	2017	2018	2019	2020
Рентабельность проданной продукции	2,0071	2,5921	-2,58653	1,7471	1,6209
Рентабельность продаж	1,9676	2,5266	-2,6552	1,7171	1,5151
Норма прибыли	0,4309	0,6036	-3,3486	0,1010	0,0889
Рентабельность активов	0,6292	0,8699	-4,5794	0,1461	0,1355
Рентабельность собственного капитала	0,8677	1,1324	-5,8653	0,1859	1,1456

\* Рассчитано автором по данным годовой бухгалтерской отчетности ЗАО «ВПЗ»

Показатели рентабельности 2020 года существенно уменьшились по сравнению со значениями 2016 года, что свидетельствует о недостаточности и несвоевременности контроллинговых процедур по всем бизнес-процессам, а также управленческих решений по их итогам.

Изучение организационно-распорядительной документации предприятия позволило установить, что обязанность контроля и анализа исполнения бюджетов возложена на специалистов экономического отдела, среди задач функционирования которого выделены:

- текущая и итоговая оценка исполнения бюджетов различных уровней по направлениям деятельности (бизнес-процессам, операциям), формирование и предоставление руководству итоговых отчетов по существенным отклонениям;

- оценка эффективности системы контроля и анализа исполнения бюджетов (в том числе в производственных единицах), выявление областей неэффективного контроля, разработка и реализация мероприятий по устранению недостатков в процессе контроля и анализа;

- организация контроля за соответствием совершенных финансовых и хозяйственных операций интересам предприятия;

- организация и проведение контрольных мероприятий соответствия различных аспектов финансово-хозяйственной деятельности действующему законодательству с целью предупреждения, выявления и пресечения злоупотреблений;

- разработка и предоставление руководителям соответствующих уровней рекомендаций по достижению целевых показателей, устранению нарушений, повышению эффективности использования ресурсов и имущества предприятия.

Перечень свидетельствует, что упущен ряд важных задач, связанных с формированием отчетности для активных групп пользователей (стейкхолдеров) с целью моделирования устойчивого положительного имиджа предприятия, поддержкой общей системы управления рисками организации через регулирование рисков исполнения бюджетов, взаимодействием с исполнителями в сфере обучения и развития профессиональных компетенций.

Для оценки состояния системы контроллинга исполнения бюджетов была разработана анкета, включающая тестовые вопросы, предполагающих однозначный ответ «да» или «нет».

Таблица 2.8. – Результаты тестирования состояния системы контроллинга исполнения бюджетов АО «Волчихинский пивоваренный завод»

Содержание анкеты	Ответ Да/Нет
<b>1. Оценка организационно-методической среды контроллинга исполнения бюджета</b>	
1. Выделено подразделение/ сотрудники/ сотрудник для проведения контроллинга исполнения бюджета и совершенствования его методологии на предприятии?	Да
2. Положение о бюджетировании компании содержит раздел, регламентирующий порядок проведения контроллинга исполнения бюджета?	Да
3. Процедуры, методики, инструменты контроллинга исполнения бюджетов (цели, последовательность действий, периодичность, ответственные лица, формат отчетности по результатам работ) документально описаны?	Да
4. Определен календарный план, график проведения текущего и итогового контроллинга исполнения бюджета предприятия?	Да
5. Проводится тестирование процедур контроллинга исполнения бюджета и оценка их качества?	Нет
6. Специалисты службы контроллинга регулярно повышают квалификацию, принимают участие в научных мероприятиях по профильным темам?	Да
7. Контроллинг исполнения бюджета проводится с использованием информационных технологий?	Да
8. Применяемая система учета позволяет своевременно фиксировать отклонения, возникающие в процессе исполнения бюджета?	Нет
9. Применяемая система учета позволяет оперативно формировать отчеты по отклонениям в необходимых для разработки управленческих решений аналитических разрезах?	Нет
10. Точки контроля исполнения бюджетов определяются расчетным и экспертным путем?	Нет
11. В точках контроля проводится мониторинг исполнения бюджета?	Нет
12. Альбом применяемых первичных документов содержит специализированные формы, разработанные на предприятии самостоятельно?	Да
13. Внутренняя отчетность предприятия содержит формы отчетов, отражающих результаты контроллинга исполнения бюджетов?	Да
14. Формируются отчеты об исполнении бюджетов для внешних пользователей?	Нет

Доля положительных ответов на вопросы анкеты (57,14%) свидетельствует о достаточной сформированности организационных и

методических основ контроллинга исполнения бюджетов. Проблемными являются вопросы формирования соответствующей задачам контроллинга исполнения бюджетов учетно-отчетной системы, организация точек контроля для рационализации текущего мониторинга исполнения бюджетов.

Таблица 2.9. – Результаты оценки уровня внедрения процессного подхода в АО «Волчихинский пивоваренный завод»

Содержание анкеты	Ответ Да/Нет
<b>2. Оценка уровня внедрения процессного подхода и контроллинга исполнения бюджетов, сформированного на его основе</b>	
1. Определены направления деятельности, бизнес-процессы и операции для установления целевых показателей и проведения контроля их достижения?	Да
2. Бизнес-процессы компании описаны (разработана Учетная политика для целей управленческого учета, Положение о документообороте, Регламент предоставления отчетности по результатам контроллинга исполнения бюджетов и др.)?	Да
3. Процессы компании преимущественно сквозные?	Нет
4. В сквозных процессах распределена ответственность исполнителей?	Нет
5. Процессы выделены по функциональному признаку?	Да
6. Наряду с процессами выделены проекты (инвестиционные, финансовые, экологические, социальные)?	Нет
7. Организационная структура предприятия построена на основе процессов?	Да
8. Описание и регламентация процессов осуществляется на базе единых методик и специализированного программного обеспечения?	Да
9. Проводится только количественный анализ процессов?	Да
10. Оптимизация и совершенствование процессов происходит на основе данных об отклонениях в процессах, рационализаторских предложениях?	Нет
11. Накоплена база знаний об изменениях процессов, позволяющая развивать практики HR, создавать новые компетенции персонала, осуществлять обучение сотрудников?	Нет
12. Архитектура учетной системы базируется на описанных процессах?	Нет

По второму разделу анкеты доля положительных ответов составляет 50%, что характеризует уровень внедрения процессного подхода как начальный. В АО «Волчихинский пивоваренный завод» бизнес-процессы выделены в рамках функциональных подразделений:

- экономический отдел: ведение кассы, расчеты с персоналом по оплате труда, материальная группа и подотчет, расчеты с контрагентами, формирование бухгалтерской и налоговой отчетности;

- производственный цех: производство пива, производство минеральной воды, производство сладких прохладительных напитков;
- маркетинг и сбыт: изучение рынка и маркетинговые акции, продажи;
- снабжение: материально-техническое снабжение;
- склад: складское хозяйство;
- транспортный отдел: транспортное хозяйство;
- служба персонала: управление кадрами;
- юридический отдел: юридическое обслуживание;
- управление: руководство, общехозяйственные работы и услуги.

Данный подход предполагает распределение между видами продукции больших сумм различных косвенных расходов, что снижает достоверность показателя «себестоимость единицы продукции». Помимо этого, экологическая и социальная сферы функционирования предприятия встроены в его основную деятельность. Локализация социальных и экологических данных требует значительной дополнительной работы. Предприятию необходимо вести дальнейшую работу в русле укрупнения бизнес-процессов, формирования сквозных бизнес-процессов, создания баз данных для их качественной оценки и совершенствования, встраивания в бухгалтерскую систему.

Таблица 2.10. – Результаты оценки уровня внедрения риск-ориентированного подхода в АО «Волчихинский пивоваренный завод»

Содержание анкеты	Ответ Да/Нет
<b>3. Оценка уровня внедрения риск-ориентированного подхода в рамках контроллинга исполнения бюджетов</b>	
1. Риски неисполнения бюджетов бизнес-процессов идентифицированы и документально зафиксированы?	Нет
2. Идентификация бюджетных рисков осуществлена путем анализа накопленной информации о негативных фактах хозяйственной жизни (нарушения законодательства, технологического процесса, неэффективного использования активов, кражи, пропуски отклонений со стороны системы контроллинга исполнения бюджета)?	Нет
3. Идентификация бюджетных рисков проведена экспертами?	Да
4. Руководители бизнес-процесса осведомлены о характере субстанциональных рисков, располагают полномочиями и инструментами для управления ими?	Да



Продолжение таблицы 2.10

5. Используется динамическая система оценки риска неисполнения бюджетов?	Нет
6. Риски учитывают возможные негативные последствия не только внутри компании, но и для клиентов, партнеров и контрагентов, активных групп пользователей, состояния экологии, имидж компании?	Да
7. В организации регулярно проводится мониторинг изменения законодательства?	Да
8. Определены требования к поведению сотрудников, минимизирующие риски принятия решений под влиянием личных интересов и связей?	Нет
9. На предприятии имеют случаи штрафов за нарушение законодательства?	Да
10. Разработаны и внедрены «Кодекс корпоративной этики», «Положение о соблюдении антикоррупционного законодательства»?	Да
11. Предприятие располагает правовыми, организационными, техническими мерами для защиты персональных данных?	Да
12. На предприятии регулярно проводятся инвентаризации активов и обязательств, регистрируются негативные события, проводятся расследования, осуществляется возмещение ущерба?	Да
13. Регулярно проводится оценку отношения различных групп внешних пользователей к бренду предприятия?	Нет
14. Риски неисполнения бюджетов положены в основу кодировки бизнес-процессов?	Нет
15. Драйверы затрат выбраны в соответствии с субстанциональным риском процесса?	Нет
16. Отчетность по результатам мониторинга и итогового анализа исполнения бюджетов содержит указание на субстанциональный риск процесса?	Нет

Очевидно, что на предприятии отсутствует эффективный процесс управления рисками исполнения бюджетов (методика их выявления, оценки, мониторинга, минимизации), в то время как организация находится в существенной зависимости от воздействия неопределенных внешних и внутренних факторов, которые в значительной степени влияют на процесс достижения целей. Поэтому кодировка центров процессной ответственности на основе субстанционального риска, перестройка бухгалтерской системы в соответствии с целями и задачами контроллинга исполнения бюджетов позволит существенно сократить масштабы выявленного проблемного поля. Далее перейдем к рассмотрению инструментария контроллинга исполнения годового бюджета предприятия. Общее изучение результатов достижения

запланированных показателей начинают с рассмотрения сводного отчета о финансовых результатах, как итогового отчета по операционной деятельности.

Таблица 2.11. - Сводный отчет деятельности ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год, руб.

Показатели	2020 год		Отклонение	
	План	Факт	Абсолютное	Темп изменения, %
Выручка от продаж	605 166 617	598 652 000	-6 514 617	-1,08
Себестоимость продаж (переменные затраты)	372 049 652	369 519 000	-2 530 652	-0,68
Маржинальный доход	233 116 965	229 133 000	-3 983 965	-1,71
Постоянные расходы	200 132 227	190 063 000	-10 069 227	-5,03
Операционная прибыль	32 984 738	39 070 000	6 085 262	18,45
Прочие доходы	25 124 795	20 195 000	-4 929 795	-19,62
Прочие расходы	41 117 000	47 270 000	6 153 000	14,96
Налоги	6 682 986	7 463 000	780 014	11,67
Чистая прибыль	10 309 547	4 532 000	-5 777 547	-56,04

Данные таблицы 2.11 свидетельствуют, что ключевыми факторами невыполнения планового показателя чистой прибыли являются снижение выручки от продаж на 1,08% (или 6 514 617 руб.), сокращение прочих доходов на 19,62% (или 4 929 795 руб.), рост прочих расходов на 14,96% (или 6 153 000 руб.), увеличение суммы налогов на 11,67% (или 780 014 руб.). Отметим, что предприятие оставалось в зоне «безубыточности»: при несущественном сокращении коэффициента маржинального дохода (на 0,25пп.) запас финансовой прочности возрос на 19,21% (или 16 449 874 руб.). Далее оцениваются параметры инвестиционного бюджета на основе отчета об инвестициях.

Таблица 2.12 – Отчет об инвестициях ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год, тыс. руб.

Показатели	Начальный остаток	Приход			Расход			Конечный остаток		
		План	Факт	Отклонение	План	Факт	Отклонение	План	Факт	Отклонение
1. Проект модернизации и линии розлива:			-			-			-	
1.1 Оборудование	95000	70000	22748	-47252	165 000	-	-165 000	0	117 748	117 478
1.2 Строительно-монтажные работы		152000	-	-152 000	152 000	-	-152 000	0	0	0
2. Внедрение IT нового поколения:			-			-			-	
2.1 Покупка программного обеспечения	4 000	260000	-	-260 000	305 000	-	-305 000	0	45 000	45 000
Итого	140000	482000	22748	-459 252	622 000	-	-622 000	0	162748	162 478

Инвестиционный бюджет предприятия за 2020 год не выполнен как по объемам инвестирования, так и по вводу инвестиционных объектов в эксплуатацию. Основной причиной невыполнения инвестиционного является сокращение источников финансирования - собственных и заемных средств. Итоговыми формами финансового бюджета являются отчет о движении денежных средств и отчет об изменении финансового состояния. Процедура анализа исполнения инвестиционного бюджета не позволяет оценить уровень освоения выделенных инвестиций на текущий момент времени, прогнозный срок окончания проекта.

Таблица 2.13. – Сводный отчет о движении денежных средств ЗАО  
«Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год, тыс.руб.

Показатели	План	Факт	Отклонение	
			Абсолютное	Темп изменения, %
1. Остаток средств на начало периода	19 699		-	-
2. Денежные поступления:	791 563	671 969	-119 594	-15,11
2.1 От продажи продукции	784 633	664 943	-119 690	-15,25
2.2 Прочие поступления от текущей деятельности	6 200	6 302	102	1,65
2.3 Дивиденды, проценты	730	724	-6	-0,82
3. Платежи:	788 335	672 715	-115 620	-14,67
3.1 Поставщикам сырья	478 381	405 408	-72 973	-15,25
3.2 Оплата труда	99 654	98 765	-889	-0,89
3.3 Налоги	15 000	12 650	-2 350	-15,67
3.4 Прочие платежи	125 300	133 144	7 844	6,26
3.5 Приобретение оборудования	70 000	22 748	-47 252	-67,50
4. Сальдо денежных поступлений и расходов	3 227	-746	-3 973	-123,12
5. Остаток средств на конец периода	22 926	18 953	-3 973	-17,33

Бюджет движения денежных средств предприятия в 2020 году демонстрирует политику финансового оздоровления на основе превышения поступлений денежных средств над их расходом (финансовый профицит), отсутствия привлечения внешних источников финансирования, погашения имеющихся кредитных обязательств без образования новой задолженности. Превалирующей статьей финансирования предприятия является основная деятельность производству и продаже пивобезалкогольных напитков. фактические поступления оказались меньше запланированных, что привело к формированию отрицательного сальдо поступлений и расходов. Руководство предприятия предпринимало попытки сбалансировать денежные потоки путем сокращения некоторых статей: выплат поставщикам за материалы на 72 973 тыс.руб. (или 15,25%), персоналу на 889 тыс.руб. (или 0,89%), инвестиций на приобретение оборудования на 47 252 тыс.руб. (или 67,5%).

Анализ отчета об изменении финансового состояния позволяет установить отклонения по отдельным статьям текущих активов и пассивов, а также показателей платежеспособности (ликвидности).

Таблица 2.14. – Отчет об изменении финансового состояния ЗАО  
«Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год

Показатели	На начало периода	На конец периода		Абсолютное отклонение
	Факт	План	Факт	
1. Текущие оборотные активы	278 599	278 392	293 863	15 471
1.1 Запасы с НДС	124 361	120 148	130 989	10 841
1.2 Дебиторская задолженность	134 107	129 917	143 403	13 486
1.3 Денежные средства	19 699	27 926	18 953	-8 973
1.4 Прочие оборотные активы	432	401	518	117
2. Текущие пассивы	59 364	60 636	66 196	5 560
2.1 Кредиторская задолженность	51 335	52 516	57 015	4 499
2.2 Оценочные обязательства	8 029	8 120	9 181	1 061
3. Чистый оборотный капитал	219 235	217 756	227 667	9 911
4. Коэффициенты ликвидности:				
4.1 текущей	4,69	4,59	4,44	-0,15
4.2 срочной	2,60	2,61	2,46	-0,15
4.3 абсолютной	0,33	0,46	0,29	-0,17

На начало бюджетного периода коэффициенты ликвидности превышают минимально допустимые значения, что свидетельствует о сбалансированности величины оборотных активов и текущих обязательств. Однако в структуре оборотных активов заметен негативный дисбаланс, заключающийся в преобладающей доле запасов и дебиторской задолженности и небольшой доле денежных средств. В связи с этим планом было предусмотрено сокращение абсолютной величины запасов и дебиторской задолженности и увеличение денежных средств при опережающем росте оборотных средств над величиной текущих обязательств. Фактически пропорции дисбаланса еще больше усилились, что привело к сокращению коэффициентов ликвидности.

Основными проблемными местами финансового состояния предприятия к концу бюджетного периода являются: уменьшение остатка денежных средств при сокращении ряда статей расходов денежных средств; неоптимальная структура оборотных активов предприятия.

Другим важным сводным отчетом является динамический баланс (таблица приложения 14), показатели которого анализируются с помощью способов горизонтального и вертикального анализа. На 2020 год было запланировано увеличение валюты баланса на 1 013 тыс.руб. (или на 0,26%). Фактически рост валюты баланса произошел в сумме 9 954 тыс.руб. (или 2,56%). Согласно плану стоимость основных средств и нематериальных активов должна была возрасти на 1,82% и 12,22% соответственно при сокращении величины отложенных налоговых активов на 26,81%. По факту стоимость нематериальных активов увеличилась только на 3,16% (или 45 тыс.руб.) при уменьшении стоимости основных средств 4,64% (4 942 тыс.руб.) в следствии неисполнения инвестиционного бюджета. Величина запасов и дебиторской задолженности планировалась к сокращению на 3,39% и 3,12% соответственно при росте остатков денежных средств на 41,76 % (8 227 тыс.руб.). Фактически величина запасов и дебиторской задолженности возросла на 9,02% и 10,38% соответственно, остатки денежных средств сократились на 32,13%. Планировался рост нераспределенной прибыли на 3,33% (10 309 тыс.руб.), существенное сокращение долгосрочных обязательств на 63,92% (10 567 тыс.руб.) при росте краткосрочных обязательств на 2,14% и кредиторской задолженности на 2,30%. По факту величина краткосрочных обязательств и кредиторской задолженности выросла на 9,17% и 8,57% соответственно, причем сумма нераспределенной прибыли сократилась на 1,81% ( 5 776 тыс.руб.). После чтения обобщенных бюджетных форм переходят к детальному изучению подбюджетов сводного бюджета предприятия. Таким образом обеспечивается переход от исследования формальных (математических) связей к содержательным (эконометрическим). Первый

уровень анализа посвящен определению общего отклонения чистой прибыли и оценке факторов, сформировавших данное отклонение (рисунок 2.8).

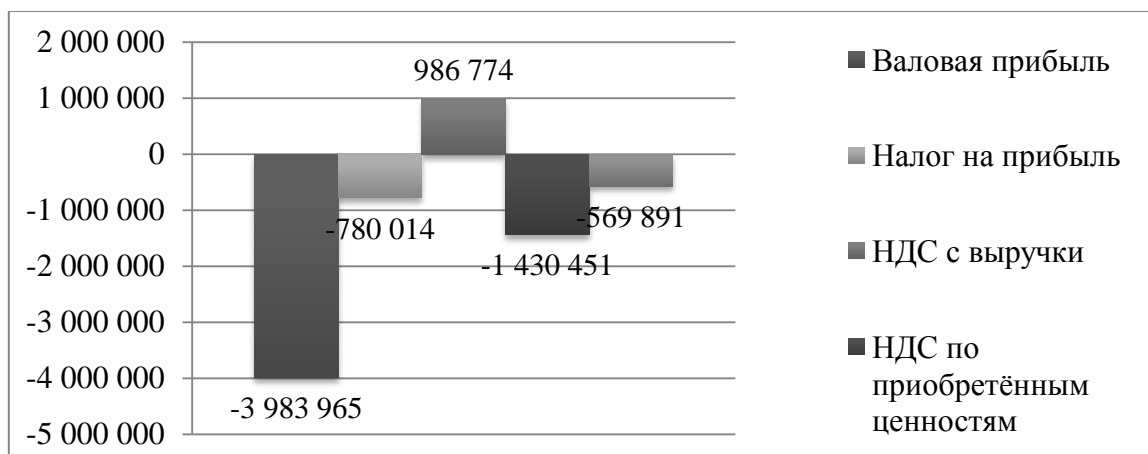


Рисунок 2.8. - Результаты первого этапа анализа исполнения сводного бюджета ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год, руб.

Расчеты, произведенные с помощью программы Excel, показали, что сумма фактическая величина чистой прибыли меньше плановой на 56,04% (5 777 547 руб.). Положительное влияние на динамику чистой прибыли оказал только один фактор – сокращение суммы НДС по проданной продукции. Остальные факторы- сокращение валовой прибыли, рост налога на прибыль, увеличение НДС по приобретенным ценностям и прочих налогов- привели к существенному уменьшению чистой прибыли.

На втором уровне анализа определяется отклонение валовой прибыли и устанавливается влияние факторов, вызвавших ее динамику – выручки от продаж и себестоимости проданной продукции. Результаты анализа представлены на рисунке 2.9.

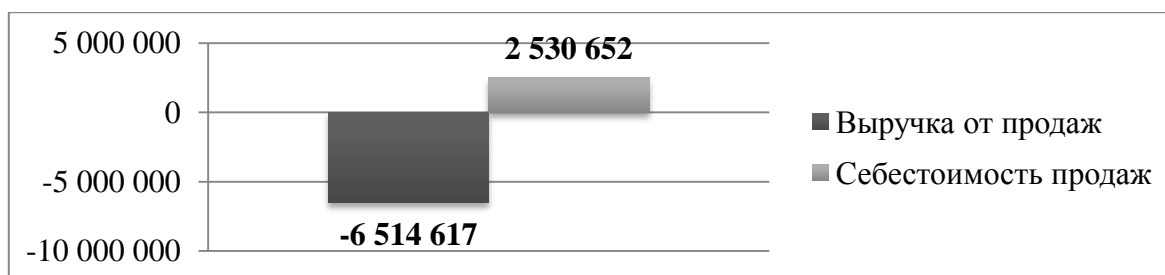


Рисунок 2.9. - Влияние изменения выручки и себестоимости продаж на динамику валовой прибыли ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год, руб.

Таким образом, существенное отрицательное влияние на сумму валовой прибыли оказало невыполнение плана по выручке в размере 6 514 617 руб., которое не перекрывает положительное влияние сокращения себестоимости продаж в сумме 2 530 652 руб. Рассмотрим подробнее отклонение выручки, для чего разложим его по факторам отклонений физического объёма и цены в разрезе видов продукции, проданных в рассматриваемом бюджетном периоде.

Таблица 2.15. – Результаты факторного анализа выручки от продаж ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год

Показатели	План	Факт	Абсолютное отклонение
1. Объем продаж, литр:			
- безалкогольные напитки	32 894 907	32 823 232	-71 675
- пиво	5 760 391	5 807 211	46 820
2. Цена, руб./литр:			
- безалкогольные напитки	13,25	13,13	-0,11
- пиво	29,42	28,86	-0,55
3. Выручка от продаж:			
- безалкогольные напитки	435 719 964	431 029 440	-4 690 524
- пиво	169 446 653	167 622 560	-1 824 093

За анализируемый период предприятие недополучило выручки в сумме 6 514 617 руб., причем по безалкогольной продукции недополучено выручки в сумме 4 690 524 руб., по пивной продукции – 1 824 093 руб. Эта негативная тенденция сложилась под влиянием двух факторов – невыполнение плана по физическому объёму продаж и по цене.



Таблица 2.16. – Расчет общего и комбинированного ценового отклонения в разрезе видов продукции ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год

Виды продукции	Разница отпускных цен, руб.	Плановый объем продаж, литр	Разница физического объема продаж, литр	Интегральное отклонение, руб.	Общее отклонение цен, руб.	Комбинированное отклонение, руб.
Безалкогольная продукция	-0,11	32 894 907	-71 675	-3 741 130	-3 749 300	8 169,38
Пиво	-0,55	5 760 391	46 820	-3 201 342	-3 175 531	-25 810,47
Итого	-	-	-	-6 942 472	-6 924 831	-17 641,08

Таким образом, «чистое» негативное влияние изменения отпускных цен составило 6 924 831 руб.

Обобщим промежуточные результаты анализа исполнения сводного бюджета двух этапов (таблица 2.17).

Таблица 2.17. – Результаты второго уровня факторного анализа исполнения сводного бюджета ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год

Показатели	План, руб.	Факт, руб.	Абсолютное отклонение, руб.	Вид отклонения Благоприятное/ Неблагоприятное
Результирующий показатель Валовая прибыль	233 116 965	229 133 000	-3 983 965	Н
Факторы:				
<b>1. Выручка от продаж</b>	<b>605 166 617</b>	<b>598 652 000</b>	-6 514 617	Н
* безалкогольные напитки, всего в том числе за счет:	435 719 964	431 029 440	-4 690 524	Н
Δ Цены			-3 741 130	Н
Δ Объема			-949 394	Н
* пиво, всего в том числе за счет:	169 446 653	167 622 560	-1 824 093	Н
Δ Цены			-3 201 342	Н
Δ Объема			1 377 249	Б
<b>2. Себестоимость продаж</b>	372 049 652	369 519 000	-2 530 652	Б

Данные таблицы показывают, что наибольшее отрицательное влияние на сумму валовой прибыли оказала неверная ценовая политика по обоим видам продукции.

Третий уровень анализа посвящен расчету влияния изменения затрат на результирующий показатель – сумму валовой прибыли.

Таблица 2.18. – Анализ исполнения бюджета расходов ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год

Показатели	План		Факт		Отклонение
	Руб.	%	Руб.	%	
Результирующий показатель - Себестоимость проданной продукции, всего в том числе:	372 049 652		369 519 000		
* производственные переменные затраты	345 270 936	54,31	342 922 431	55,31	-2 348 505
* переменные общепроизводственные затраты	15 769 836	2,48	15 662 571	2,53	-107 265
* переменные коммерческие затраты	11 008 880	1,73	10 933 998	1,76	-74 882
Постоянные расходы, всего в том числе:	200 132 227		190 063 000		
общехозяйственные	172 701 515	27,17	164 012 406	26,46	-8 689 109
коммерческие	90 993 007	14,31	86 414 888	13,94	-4 578 119
Всего расходов	635 744 174	100,00	619 946 294	100,00	-15 797 881

Как следует из таблицы, по всем статьям расходов наблюдается экономия, за исключением постоянных общехозяйственных расходов. Совокупное благоприятное отклонение затрат составило 7 108 771 руб., неблагоприятное – 8 689 109 руб. На последующих этапах анализируется влияние изменения каждой составляющей расходов, начиная с переменных коммерческих расходов. Их динамика обусловлена двумя факторами: экстенсивным (влияние изменения уровня деловой активности) и интенсивным (величиной удельных переменных коммерческих расходов на единицу драйвера затрат). Драйверами затрат для разных статей переменных коммерческих расходов являются километраж рейсов (для транспортных расходов), выручка в плановых ценах (для оплаты труда, упаковочных материалов), выручка в

действующих ценах (для расходов на рекламу). Результаты факторного анализа отклонения переменных коммерческих расходов представлены в таблице 2.19.

Таблица 2.19. – Результаты факторного анализа переменных коммерческих расходов ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год

Показатели	Отклонение		
	База распределения	Ставка распределения	Совокупное отклонение
1. Транспортные расходы	1 470	-11 135	-9 665
2. Расходы на оплату труда	799	-7 687	-6 888
3. Упаковочные материалы	3 215	-16 612	-13 397
4. Реклама	-6 895	-38 038	-44 933
Всего	-1 410	-73 472	-74 882

Общая сумма невыполнения плана коммерческих расходов составила 74 882 руб., она сложилась за счет экономии по всем статьям.

Анализ динамики постоянных расходов показал уменьшение их фактической величины по сравнению с плановым значением на сумму 13 267 289 руб.

Таблица 2.20. – Результат анализа исполнения бюджета постоянных расходов ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год

Статьи постоянных расходов	План	Факт	Абсолютное отклонение, всего	В том числе за счет:	
				база	ставка
Постоянные общехозяйственные расходы, всего в том числе:	172 701 515	164 012 406	-8 689 109	-9 992 475	1 303 366
1. Содержание аппарата управления	89 804 788	85 286 451	-4 518 337	-5 196 087	677 751
2. Представительские расходы	29 359 258	27 882 109	-1 477 149	-1 698 721	221 572
3. Содержание внеоборотных активов	53 537 470	50 843 846	-2 693 624	-3 097 667	404 044
Постоянные коммерческие расходы, всего в том числе:	90 993 007	86 414 888	-4 578 119	-5 264 837	686 718

## Продолжение таблицы 2.20

1. Содержание персонала	47 316 364	44 935 742	-2 380 622	-2 737 715	357 093
2. Содержание торгового оборудования	28 207 832	26 788 615	-1 419 217	-1 632 099	212 883
3. Материалы	15 468 811	14 690 531	-778 280	-895 022	116 742

Сокращение суммы постоянных расходов вызвано неисполнением бюджета продаж и проведено с целью недопущения существенного отклонения в сумме чистой прибыли за отчетный период. В 2020 году предприятие столкнулось с непредвиденным сокращением поставок продукции на фоне снижения платежеспособности потребителей в период пандемии.

Результаты третьего уровня анализа исполнения сводного бюджета предприятия обобщим в таблице 2.21.

Таблица 2.21. – Результаты третьего уровня факторного анализа исполнения сводного бюджета ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год

Показатели	План	Факт	Отклонение
Результирующий показатель - Себестоимость проданной продукции, всего в том числе:	372 049 52	369 519 000	-2 530 652
* производственные переменные затраты	345 270 936	342 922 431	-2 348 505
* переменные общепроизводственные затраты:	15 769 836	15 662 571	-107 265
Электроэнергия	8 200 315	8 144 537	-55 778
за счет базы распределения			-64 145
за счет ставки распределения			8 367
Вспомогательные материалы	2 680 872	2 662 637	-18 235
за счет базы распределения			-20 970
за счет ставки распределения			2 735
Оплата труда обслуживающего персонала	4 888 649	4 855 397	-33 252
за счет базы распределения			-38 240
за счет ставки распределения			4 988
* переменные коммерческие расходы:	11 008 880	10 933 998	-74 882
Транспортные расходы	5 174 173	5 164 508	-9 665

## Продолжение таблицы 2.21

за счет базы распределения			1470
за счет ставки распределения			-11135
Расходы на оплату труда	1 321 066	1 314 178	-6 888
за счет базы распределения			799
за счет ставки распределения			-7687
Упаковка	1 210 977	1 197 580	-13 397
за счет базы распределения			3215
за счет ставки распределения			-16612
Реклама	3 302 664	3 257 731	-44 933
за счет базы распределения			-6895
за счет ставки распределения			-38038
*постоянные общехозяйственные расходы	172 701 515	164 012 406	-8 689 109
Содержание аппарата управления	89 804 788	85 286 451	-4 518 337
за счет базы распределения			-5 196 087
за счет ставки распределения			677 751
Представительские расходы	29 359 258	27 882 109	-1 477 149
за счет базы распределения			-1 698 721
за счет ставки распределения			221 572
Содержание внеоборотных активов	53 537 470	50 843 846	-2 693 624
за счет базы распределения			-3 097 667
за счет ставки распределения			404 044
*постоянные коммерческие расходы	90 933 007	86 414 888	-4 578 119
Содержание персонала	47 316 364	44 935 742	-2 380 622
за счет базы распределения			-2 737 715
за счет ставки распределения			357 093
Содержание торгового оборудования	28 207 832	26 788 615	-1 419 217
за счет базы распределения			-1 632 099
за счет ставки распределения			212 883
Упаковочные материалы	15 468 811	14 690 531	-778 280
за счет базы распределения			-895 022
за счет ставки распределения			116 742

По данным таблицы можно количественно определить вклад различных факторов в выполнение бюджета себестоимости: наибольшее сокращение заметно по статье постоянных расходов «Содержание персонала» -2 380 622 руб.; в ряду переменных расходов наибольшее сокращение произошло по сумме прямых производственных затрат -2 348 505 руб.

Четвертый уровень анализа исполнения бюджета направлен на определение отклонений по прямым статьям производственных затрат. Состав прямых затрат по безалкогольной и пивной продукции представлен в таблице 2.22.

Таблица 2.22. – Результаты четвертого уровня факторного анализа исполнения сводного бюджета ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год

Показатели	Сумма, руб.		Абсолютное отклонение, всего	В том числе за счет:	
	План	Факт		изменения количества	изменения цены
Переменные затраты, всего В том числе:	345 270 936	342 922 431	-2 348 505	-2 327 326	581 820
- производственные материалы	69 659 926	69 186 105	-473 821	-530 680	56 859
- этикетка (металлизированная)	18 172 155	18 048 549	-123 606	-138 438	14 833
- клей Кастак	3 028 692	3 008 092	-20 601	-23 073	2 472
- углекислота	7 268 862	7 219 420	-49 442	-55 375	5 933
- термопленка	10 903 293	10 829 129	-74 163	-83 063	8 900
- пробка	12 114 770	12 032 366	-82 404	-92 292	9 888
- бутылка	121 753 435	120 925 278	-828 157	-927 536	99 379
- амортизация основных средств и нематериальных активов	99 341 112	99 341 112	0	0	0
- заработная плата производственных рабочих	3 028 692	3 008 092	-20 601	-476 869	383 557

Как следует из данных таблицы 2.22, два основных фактора определяют отклонение суммы производственных затрат в себестоимости продукции, связанных с производством продукции: существенное сокращение фактических технологических затрат по сравнению с планом; замедление скорости производственного цикла, которое выражается в увеличении остатков запасов сырья, готовой продукции, незавершенного производства. Динамика производственных затрат сложилась под влиянием изменения цены и количества потребленных ресурсов. Исследование влияния ценового фактора показало рост цены на все производственные ресурсы, что положительно

сказалось на сумме затрат, рост составил 581 820 руб. Отметим, что себестоимость писания материалов в производство в соответствии с бюджетной учетной политикой предприятия определяется исходя из средневзвешенной стоимости начального остатка материалов и закупками за бюджетный период. Закупка материалов по цене выше запланированной обусловила рост себестоимости списания материалов в производство. Общий бюджет снабжения по материалам не выполнен как в стоимостном, так и в физическом выражении. В данном случае ярко демонстрируется контрольно- стимулирующая функция контроля и анализа исполнения сводного бюджета предприятия: по окончании бюджетного периода проводится анализ исполнения бюджета по центрам ответственности и устанавливается структурное подразделение и должностное лицо, ответственное за отклонения. Эти данные являются основой для построения системы материального стимулирования сотрудников предприятия.

Физическое количество потребленных материалов напрямую зависит от уровня деловой активности и при недопущении нерационального потребления ресурсов приводит к уменьшению суммы прямых затрат. Общее влияние сокращения количества потребленных ресурсов составило 2 327 326 руб.

Данные всех уровней анализа исполнения бюджета предприятия объединяются в сводную таблицу (таблица 2.23).

Таблица 2.23 – Сводная таблица отклонений, полученных по результатам факторного анализа исполнения бюджета ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год, руб.

Показатели	План	Факт	Отклонение	Вид отклонения
Целевой показатель - чистая прибыль	10 309 547	4 532 000	-5 777 547	Н
Факторы:				
Выручка, всего в том числе:	605 166 617	598 652 000	-6 514 617	Н

## Продолжение таблицы 2.23

* безалкогольные напитки	435 719 964	431 029 440	-4 690 524	Н
-отклонение объема			949 394	Н
- отклонение цены			3 741 130	Н
* пиво	169 446 653	167 622 560	-1 824 093	Н
- отклонение объема			1 377 249	Б
- отклонение цены			3 201 342	Н
Себестоимость проданной продукции, всего в том числе:	372 049 652	369 519 000	-2 530 652	Б
Производственные переменные затраты:	345 270 936	342 922 431	-2 348 505	Б
* производственные материалы:	69 659 926	69 186 105	-473 821	Б
- отклонение количества			530 680	Б
- отклонение цены			56 859	Н
*этикетка:	18 172 155	18 048 549	-123 606	Б
- отклонение количества			138 438	Б
- отклонение цены			14 833	Н
* клей Кастак:	3 028 693	3 008 092	-20 601	Б
- отклонение количества			23 073	Б
- отклонение цены			2 472	Н
* углекислота:	7 268 862	7 219 420	-49 442	Б
- отклонение количества			55 375	Б
- отклонение цены			5 933	Н
* термопленка:	10 903 293	10 829 129	-74 164	Б
- отклонение количества			83 063	Б
- отклонение цены			8 900	Н
*пробка:	12 114 770	12 032 366	-82 404	Б
- отклонение количества			92 292	Б
- отклонение цены			9 888	Н
* бутылка:	121 753 435	120 925 278	-828 157	Б
- отклонение количества			927 536	Б
- отклонение цены			99 379	Н
* амортизация основных средств и нематериальных активов	99 341 112	99 341 112	0	-
* заработная плата производственных рабочих:	3 028 692	3 008 092	-20 600	Б
- отклонение количества отработанных часов			476 869	Б
- отклонение ставки оплаты			383 557	Н
Переменные общепроизводственные расходы:	15 769 836	15 662 571	-107 265	Б
* электроэнергия:	8 200 315	8 144 537	-55 778	Б
- отклонение базы распределения			64 145	Б



Продолжение таблицы 2.23

- отклонение ставки распределения			8 367	Н
* вспомогательные материалы:	2 680 872	2 662 637	-18 235	Б
- отклонение базы распределения			20 970	Б
- отклонение ставки распределения			2735	Н
* оплата труда обслуживающего персонала:	4 888 649	4 855 397	-33 252	Б
- отклонение базы распределения			38 240	Б
- отклонение ставки распределения			4 988	Н
Переменные коммерческие расходы:				
* транспортные расходы:	5 174 173	5 164 508	-9 665	Б
- отклонение базы распределения			1 470	Н
- отклонение ставки распределения			11 135	Б
* расходы на оплату труда:	1 321 066	1 314 178	-6 888	Б
- отклонение базы распределения			799	Н
- отклонение ставки распределения			7 687	Б
* упаковка:	1 210 977	1 197 580	-13 397	Б
- отклонение базы распределения			3 215	Н
- отклонение ставки распределения			16 612	Б
* реклама:	3 302 664	3 257 731	-44 933	Б
- отклонение базы распределения			6 895	Б
- отклонение ставки распределения			38 038	Б
Постоянные общехозяйственные расходы:	172 701 515	164 012 406	-8 689 109	Б
* содержание аппарата управления:	89 804 788	85 286 451	-4 518 337	Б
- отклонение базы распределения			5 196 087	Б
- отклонение ставки распределения			677 751	Н
* представительские расходы:	29 359 258	27 882 109	-1 477 149	Б
- отклонение базы распределения			1 698 721	Б
- отклонение ставки распределения			221 572	Н
* содержание внеоборотных активов:	53 537 470	50 843 846	-2 693 624	Б
- отклонение базы распределения			3 097 667	Б
- отклонение ставки распределения			404 044	Н
Постоянные коммерческие расходы:	90 933 007	86 414 888	-4 518 119	Б
* содержание персонала:	47 316 364	44 935 742	-2 380 622	Б
- отклонение базы распределения			2 737 715	Б
- отклонение ставки распределения			357 093	Н
* содержание торгового оборудования:	28 207 832	26 788 615	-1 419 217	Б
- отклонение базы распределения			1 632 099	Б
- отклонение ставки распределения			212 883	Н

Продолжение таблицы 2.23

* упаковочные материалы:	15 468 811	14 690 531	-778 280	Б
- отклонение базы распределения			895 022	Б
- отклонение ставки распределения			116 742	Н
Влияние изменения налога на прибыль			780 014	Н
Влияние НДС с выручки			1430451	Б
Влияние изменения суммы прочих налогов			569891	Н

В данной таблице систематизированы результаты факторного анализа исполнения сводного бюджета предприятия, отражающие наименование фактора и характер его влияния. Это достаточно удобный инструмент для аналитика, но она не позволяет разработать ни одного практического управленческого решения по нивелированию негативного влияния отклонений, сформировать хоть сколько-нибудь полезную информационную базу для обучения сотрудников, невозможна для применения на всех уровнях управления, так как содержит элементы коммерческой тайны, категорически не приемлема для ведения информационной работы с внешними пользователями (стейкхолдерами) с целью моделирования внешнего пространства финансово-хозяйственной деятельности. К тому же приведенный анализ является ретроспективным, что не позволяет внести коррективы в экономическую, социальную, экологическую деятельность и добиться достижения целевых показателей. Поэтому в основу план-факт анализа исполнения бюджета должен быть положен вариант организации учета, описанный в п.2.3, способный через систему бухгалтерских проводок, первичных документов и отчетов оперативно получить отклонения по всему спектру параметрических отклонений. В результате ответственный предлагает решения по изменению подконтрольных ему факторов, а руководитель с учетом комплексного подхода добивается сбалансированности всех факторов, что своевременно вернет предприятие в плановое русло. Предлагаемый методологический подход является действенным и практически осуществимым в деятельности экономических служб. Однако методика анализа исполнения бюджета должна быть дополнена текущим анализом исполнения бюджетов с целью реализации принципа

своевременности. Также необходимо разработать формы отчетности по отклонениям для управляющих разных уровней и внешних пользователей в соответствии с современной парадигмой контроллинга исполнения бюджета.

### **2.3 Методика формирования информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий пищевых производств**

Основными слагаемыми эффективно действующей информационно-аналитической системы являются, во-первых, ориентация на информационные потребности управления, что предполагает отражение, накопление и представление постоянного потока информации, входящей и исходящей из соответствующих центров ответственности, обеспечивая функцию обратной связи. Во-вторых, руководство предприятия нуждается в сравнительной информации о деятельности центров ответственности, поэтому учетная составляющая должна использовать различные группировки затрат и доходов, в том числе по уровням управления, по отношению к изменению объема деловой активности, по степени регулирования и другие. Третьим слагаемым выступает первичная документация, являющаяся материальным носителем исходной информации. Поэтому к своевременной обработке информации, формированию рационального документооборота, регистрам, обеспечивающим аналитичность и систематизацию отклонений предъявляются повышенные требования.

Методический подход, направленный на совершенствование информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджета, предполагает:

- доработку системы бухгалтерского учета на основе взаимосвязи фактических и бюджетных показателей, позволяющей выявлять отклонения, как по горизонтальным, так и по вертикальным направлениям. Вертикальное направление позволяет локализовать отклонения по уровням управления -

низовой уровень (действия, процессы), средний уровень (бизнес-процессы), высший уровень (предприятие в целом). Горизонтальное направление позволит установить отклонения по диверсифицированным направлениям деятельности компании - экономической, экологической, социальной.

- разработку первичных документов по фиксации доходов и расходов, предусматривающих возможность аккумулирования информации об отклонениях.

- разработку форм отчетности по итогам контроллинга исполнения бюджетов для внутренних и внешних пользователей с учетом современной парадигмы контроллинга исполнения бюджетов предприятия, как инструмента моделирования не только внутреннего, но внешнего социально-экономического пространства деятельности предприятия.

Эффективно сформированный учетный комплекс позволяет упростить громоздкую процедуру план-факт анализа исполнения бюджета, осуществлять контрольно-аналитические процедуры вне привязки к окончанию отчетного периода.

Как показывает практика, наиболее сложной областью является технология отражения фактических данных и отклонений от бюджетных показателей в системе бухгалтерского учета, позволяющая свести к минимуму величину неучтенных отклонений. Уровень применяемых информационных технологий, оценка бухгалтерского сопровождения на предприятиях пивобезалкогольного производства, позволяют разработать интегрированный подход к отражению информации на счетах бухгалтерского и управленческого учета на основе действующего Плана счетов бухгалтерского учета, разработав многомерную, расширенную аналитику. Такой подход позволит эффективно интегрировать все составляющие системы управления - планирование, анализ, контроль, регулирование и учет. Работу по формированию информационно-аналитического обеспечения рекомендуем вести параллельно в области разработки первичной документации и организации фиксации бюджетной информации.

Для формирования аналитики по счетам был разработан ряд классификаторов, в числе которых:

- классификатор видов деятельности, бизнес-процессов, процессов и действий (таблица приложения 12);
- классификатор расходов и доходов по бизнес-процессам (таблицы приложений 15-20);
- перечень видов и причин отклонений, их виновников (таблица приложения 29);
- перечень драйверов затрат процессов (таблица приложения 21);

Основу организации синтетического и аналитического учета фактических и бюджетных доходов и расходов, отклонений по ним составляет классификатор видов деятельности, бизнес-процессов, операций и действий. Представление информации в такой последовательности позволяет развернуть аналитику в следующих разрезах: экономические элементы, статьи калькуляции, места возникновения доходов и расходов, центры ответственности, объекты калькулирования. Отправной точкой, задающей темп и обеспечивающей материальную составляющую производства, является предпроизводственная стадия. Операции данной стадии неоднородны, требуют применения дифференцированного подхода к организации учета, поскольку к расходам операций данной стадии применяются различные подходы в распределении и включении в стоимость объектов калькуляции. Так, учет затрат операции «Снабжение» предлагается организовать на счете 10 «Материалы». Согласно Плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению на счете 10.1 отражаются фактические затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов; по дебету и кредиту счета 10.2 учет операций ведется согласно предварительно составленным бюджетам; на счет 10.3 списываются отклонения фактических затрат на приобретение запасов от их бюджетной величины. Дополнительно к счетам 10.1 и 10.2 следует открыть аналитические счета по видам действий («Планирование потребности в ресурсах», «Поиск поставщиков, договорная

работа с поставщиками», «Разгрузочные работы» и другие), статьям затрат, группам материалов; к счету 10.3 открывается дополнительная аналитика по причинам отклонений и их виновникам.

В общем виде архитектура счета 10 «Материалы» представлена на рисунке 2.10.

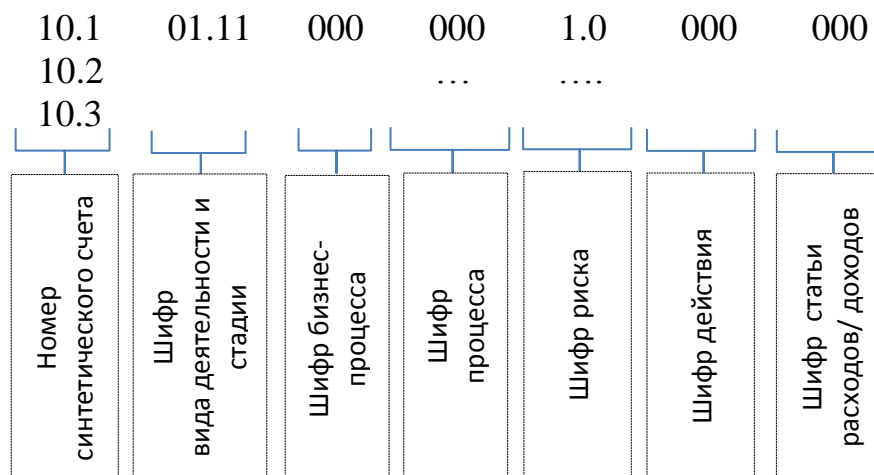


Рисунок 2.10. – Архитектура счета 10

Транспортно-заготовительные и другие затраты, связанные с функционированием процесса «Снабжение», распределяются между стоимостью израсходованных за период ресурсов и остатком запасов на складе. Отклонение за отчетный период аналогично распределяется между стоимостью израсходованных и оставшихся на складе сырья и материалов, благоприятное отклонение списывается обычной бухгалтерской проводкой и способом «красное сторно», если отклонение неблагоприятное (таблица приложения 22). Бюджетная стоимость переданных на различные цели сырья и материалов списывается с кредита счета 10.2 в дебет счетов-потребителей ресурсов.

Затраты по другим процессам предпроизводственной стадии предлагается учитывать на счете 30 «Предпроизводственная стадия»; на счете 30.1 отражаются фактические затраты операций предпроизводственной стадии, на счете 30.2 подлежат учету бюджетные затраты, а на счете 30.3 учитываются отклонения фактических и бюджетных затрат. Аналогично организуется учет

на счетах 31 «Производственная стадия» и 32 «Построизводственная стадия». Архитектура данных счетов имеет вид, аналогичный счету «Снабжение».

Затраты на счетах 30.2, 31.2 и 32.2 формируют бюджетную себестоимость выпущенной продукции, которая списывается бухгалтерской записью по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счетов 30.2, 31.2 и 32.2. В соответствии с действующим Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению аналитика на счете организуется по видам продукции, статьям затрат, процессным центрам. Таким образом, схема счета 20 имеет вид, представленный на рисунке 2.11.

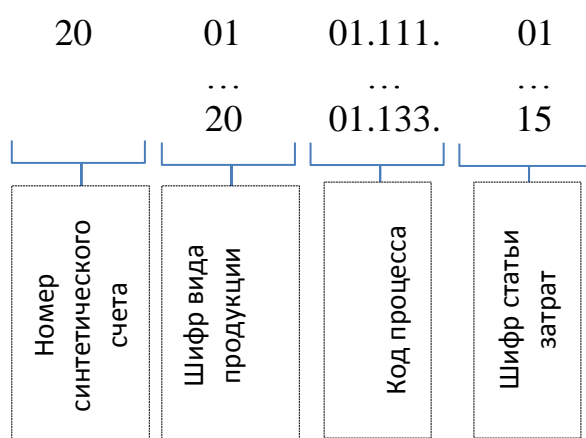


Рисунок 2.11. – Архитектура счета 20 «Основное производство»

Далее бюджетная себестоимость отдельных партий готовой продукции списывается на счет 43 «Готовая продукция», стоимость проданной продукции списывается на счет 90.2 «Себестоимость продаж». На этот же счет списываются отклонения со счетов 30.3, 31.3 и 32.3 обычными записями или способом «красное сторно». По дебету счета 90.8 учитываются списанные в конце отчетного периода расходы операции «Управление и обслуживание», первоначально отражаемые на счете 26. Согласно предлагаемому подходу к счету 26 открываются субсчета: 26.1 «Фактические затраты», 26.2 «Бюджетные затраты», 26.3 «Отклонение фактических и бюджетных затрат». Схема счета 26 представлена на рисунке 2.12.

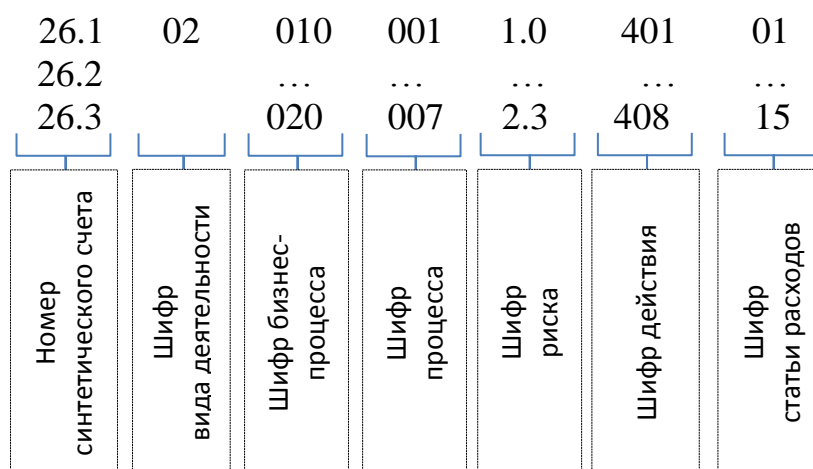


Рисунок 2.12. – Схема счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Затраты по проектам предлагается отражать на активном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», к данному счету открываются субсчета по видам вложений, аналитика разворачивается по видам процессов, действиям, статьям расходов. Архитектура счета 08 представлена на рисунке 2.13.

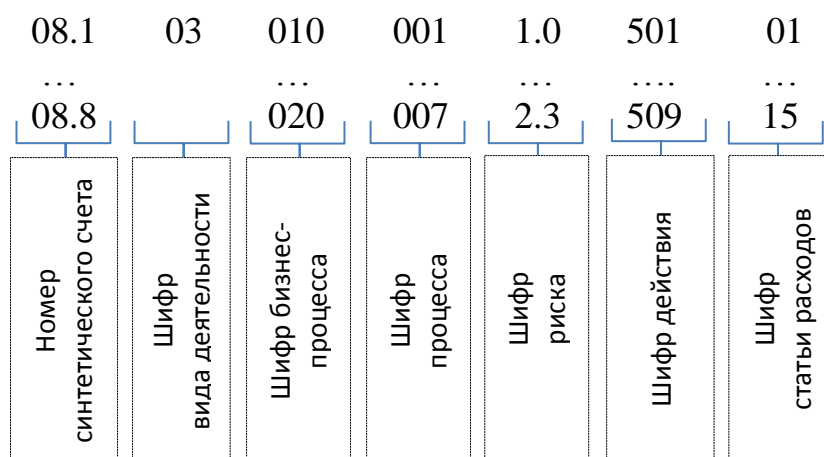


Рисунок 2.13.- Схема счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Фиксация доходов по основному виду деятельности ведется на счете 90.1 «Выручка», согласно Плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению после перехода права собственности от продавца к покупателю



составляется бухгалтерская проводка Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 90.1 на сумму выручки, включая налоги и акцизы.

Затраты по экологической деятельности (налог на добычу полезных ископаемых, платежи за загрязнение окружающей среды, содержание очистных сооружений) отражаются в течение периода на счете 26; расходы по осуществлению экологических проектов (модернизация очистных сооружений сточных вод) отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», по окончании модернизационных работ произведенные затраты включаются в первоначальную стоимость соответствующего оборудования; перечисленные затраты обобщаются в отдельном бюджете. Социальные проекты, как правило, финансируются за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налогов и осуществления других обязательных платежей. Поэтому для идентификации данных затрат необходимо открыть аналитические счета к счету 84 по направлениям осуществляемых расходов, в том числе и социальных. Принципиальная схема учета доходов и расходов пивобезалкогольных производств, разработанная в соответствии с целями и задачами контроллинга исполнения бюджетов представлена на рисунке 2.14.

Предлагаемая схема демонстрирует методический подход, предполагающий первоначальное формирование затрат по осуществляемым операциям и действиям, на базе которых затем формируется себестоимость продукции, что дает возможность практической оценки результативности и эффективности операций в русле достижения поставленных целей. В этой связи важным вопросом является организация фиксации отклонений фактических и бюджетных показателей.

На наш взгляд, отражение отклонений должно быть организовано системно, отклонения должны найти отражение как на счетах, так и в первичных документах, что не только не нарушает целостности учета, но и обеспечивает менеджмент информацией о бюджетных затратах, доходах и отклонениях в разрезе операций и действий.

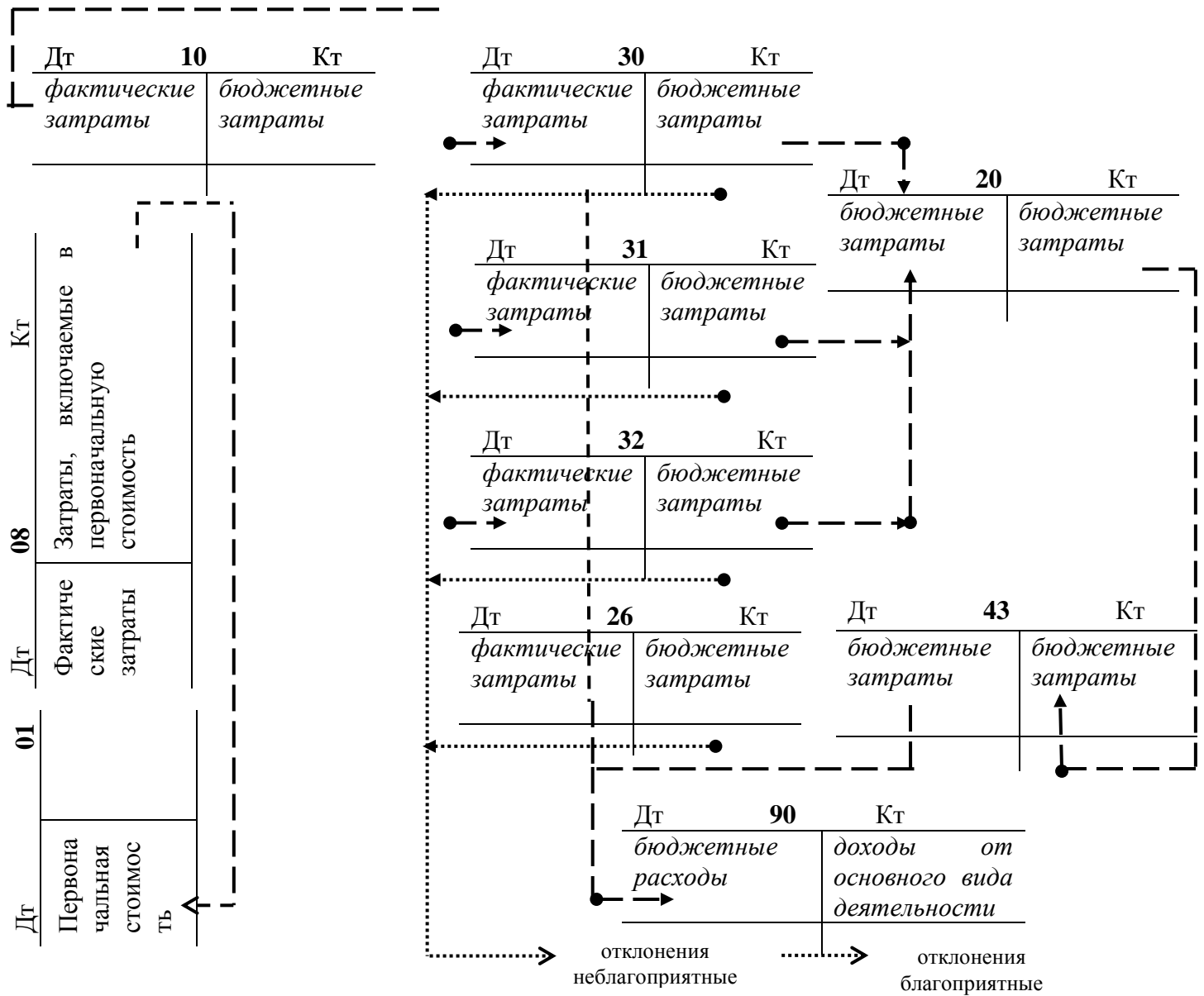


Рисунок 2.14. - Принципиальная схема учета доходов и затрат пивобезалкогольных производств

Информация об отклонениях детализируется в разрезе причин и виновников отклонений, по действенности системы контроллинга, а при необходимости аналитика углубляется по видам ресурсов, видам продукции с целью контроля над эффективностью использования ресурсов и контроллинга исполнения бюджетов.

Кроме того, традиционный подход в части обратной связи чреват явлениями хаотичности, когда сигналы об отклонениях поступают во все

звенья, осуществляющие разработку бюджета, поэтому зачастую принимаются несогласованные, противоречивые решения по устранению отклонений. В данной модели выстроенная последовательная обратная связь позволяет упорядочить процесс принятия деловых решений, провести комплексный анализ причин отклонений и сформировать решения по их устранению.

Процессный подход предполагает организацию учета в разрезе центров процессной ответственности, которые должны быть закодированы. В основе авторской кодировки лежит риск-ориентированный подход. Неисполнение бюджета пивобезалкогольными предприятиями с процессно-ориентированной организацией производства может быть вызвано внешними (Р 1.0) и внутренними параметрическими изменениями (Р 2.0) (таблица приложения 23). Последние, в свою очередь, связаны:

- с осуществлением технологических процессов, техническим обслуживанием и ремонтом, они оказывают воздействие на персонал и оборудование и провоцируют отклонения в объеме, качестве продукции, времени ее изготовления, численности основного и вспомогательного персонала, сумме затрат (Р 2.1);

- технической составляющей производства, т.е. работой машин, оборудования, передаточных устройств, транспортных средств, лабораторных и измерительных приборов, связаны со временем загрузки, уровнем использования производственной мощности, предусмотренным и фактическим диапазоном его использования, непосредственно влияют на бюджеты производства, инвестиций, затрат (Р 2.2);

- кадровой составляющей, например, транспортировкой, погрузочно-разгрузочными работами, утилизацией отходов, складированием и хранением, функционированием и обслуживанием администрации, экономических служб, производственных помещений, лабораторий, обеспечением безопасности, интероперабельностью, информационно-техническим обслуживанием и поддержкой, приводят к формированию транзитных отклонений как в бюджетах доходов, так и расходов (Р 2.3).

В условиях риск-ориентированного подхода можно предложить следующий подход к кодировке:

- первоначально закодировать виды деятельности кодом 01-06;
- расширить код вида деятельности «Производство напитков» кодом стадии: 11 – предпроизводственная, 12 – производственная, 13 – постпроизводственная;
- закодировать центры процессной ответственности, соблюдая шифры субстанциональных рисков (Р 1.0, Р 2.1, Р 2.2, Р 2.3);
- установить шифры процессов каждого центра процессной ответственности;
- сформировать коды действий для соответствующих процессов;

Отметим, что один и тот же центр процессной ответственности имеет разные субстанциональные риски в зависимости от сферы деятельности и разную кодировку, что обеспечивает динамический подход к управлению рисками неисполнения бюджета. Важной является локация последствий данных рисков в экономической, экологической и социальной областях.

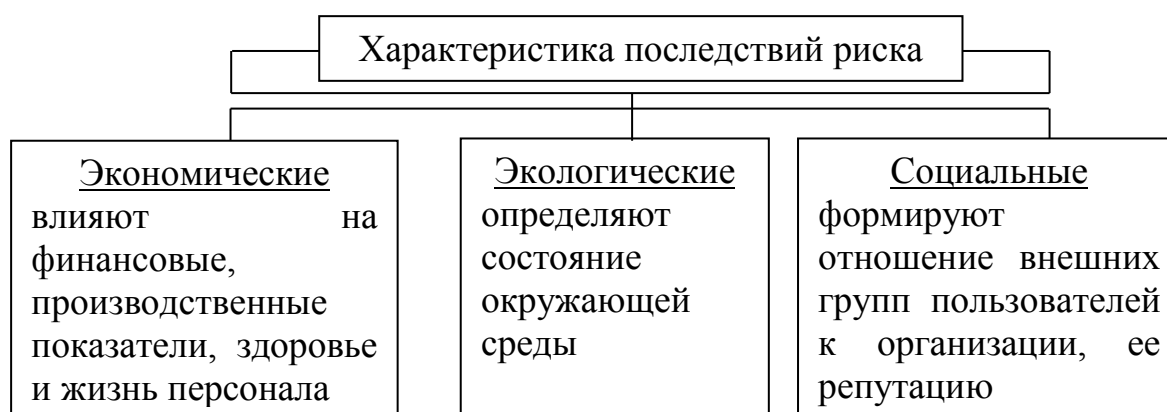


Рисунок 2.15. - Характеристика последствий риска неисполнения бюджетов

Данный подход предполагает, что одним из классификационных разрезов отклонений выступает действенность системы контроллинга исполнения бюджетов, вскрывающая проблемы в функционировании самой службы

контроллинга, связанные с низкой квалификацией персонала, несвоевременностью и недостаточностью контроля, неадекватностью применяемых процедур. Таким образом, будет сформирована полноценная база данных для оптимизации выполнения технологических операций, работы производственного оборудования, деятельности персонала.

- затем сформировать шифры статей затрат и доходов, исходя из специфики деятельности предприятия, производящего прохладительные напитки и пиво, соблюдая кодировку процессов.

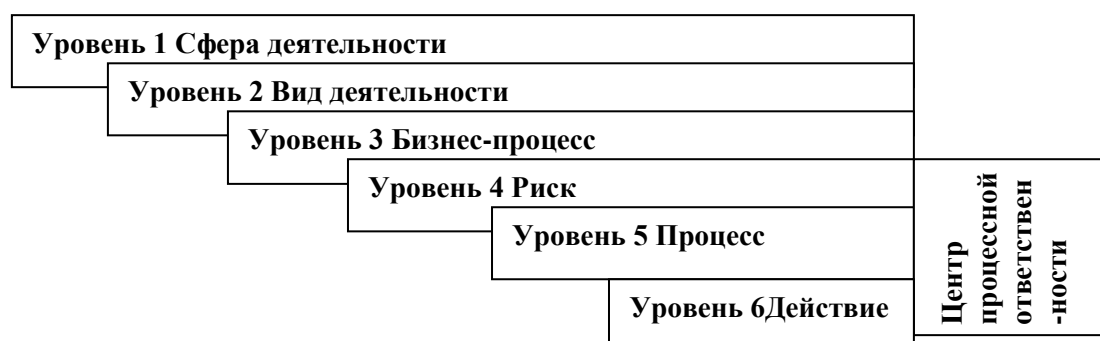
Доходы в соответствии с законодательством классифицируются на основные и прочие. Основными признаются доходы от продажи продукции, товаров, работ и услуг. Прочие не связаны с выполнением основного вида деятельности, формируются в центрах ответственности при продаже и прочем выбытии основных средств и нематериальных активов, возникновении чрезвычайных обстоятельств.

Таблица 2.24. – Классификация доходов пивобезалкогольного предприятия

Классификация доходов по источникам поступления	Виды доходов	Шифр
1. Основные		
1.1 От продажи продукции	Минеральной воды	110-114
	Сладких газированных напитков	115-125
1.2 От оказания услуг	Пива	126-130
	Выполнение услуг для сторонних потребителей	131-140
2. Прочие	Доходы от продажи внеоборотных активов	210-214
	Доходы от продажи оборотных активов	215-222
	Штрафы к получению	223
	Проценты к получению	224
	Доходы от совместной деятельности	225

- на следующем этапе производится кодировка видов выпускаемой продукции.

Таким образом, обеспечивается многоаспектное отражение информации о затратах и доходах, благодаря углублению и детализации аналитического управленческого учёта:



Развернутая кодировка представлена в справочнике шифров центров ответственности, который служит основной организации аналитического финансового и управленческого учёта (таблица 12 приложения).

Развитие информационно-аналитического обеспечения предполагает также разработку первичной, учетной документации, регистров. В таблице 2.25 обобщены применяемые пивобезалкогольными предприятиями документы и регистры.

Таблица 2.25.- Перечень традиционных документов и регистров, применяемых пивобезалкогольными предприятиями

Область применения	Наименование документа	Примечание
Материальные затраты	Приходный ордер (форма №М-4)	Составляется при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными
	Акт о приемке материалов (форма №1-7)	Составляется в случае несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству, качеству, указанным в документах поставщика. Используется для принятия к учету материалов, образовавшихся от ликвидации основных средств
	Лимитно-заборная карта (форма №М-8)	Предназначена для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции, а также контроля за соблюдением лимитов

## Продолжение таблицы 2.25

	Требование-накладная (форма №М-11)	Оформляется внутреннее перемещение материалов, движение материалов у подотчетных лиц
	Оборотная ведомость движения материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам Ведомость расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам	Обобщающие регистры, отражающие наличие, движение, остаток материалов
Затраты на оплату труда	Расчетная ведомость (форма №Т-51) Расчетно-платежная ведомость (форма №Т-49)	Используется для определения суммы начисленного по всем основаниям заработка
	Декларации и расчеты по страховым взносам	Применяется для расчета сумм отчислений на социальное страхование с заработка сотрудников различных категорий
Амортизационные отчисления	Карточка расчета амортизационных отчислений Разработочная таблица «Расчет амортизации основных средств (нематериальных активов)»	Служит одновременно первичным документом и регистром для учета сумм амортизационных отчислений
Услуги сторонних организаций	Счета-фактуры поставщиков, договоры купли-продажи, дарения, мены	Содержат данные о стоимости услуг сторонних организаций, подтверждают оценку поступивших ценностей

Основными недостатками используемой системы первичной документации являются:

- отсутствие универсальности в отражении затрат (один документ - один элемент затрат);
- невозможность отслеживания в режиме реального времени постепенного накапливания затрат при прохождении продукцией отдельных операций, выделенных в производственно-реализационном цикле, указания времени пребывания незавершенной продукции в каждой операции, ответственного за совершение расходов, получение доходов;

- отсутствие возможности документально зафиксировать возникающие по различным причинам отклонения;
- отсутствие информации о субстанциональном риске процесса;
- отсутствие возможности своевременного выявления отклонений в процессе прохождения точек контроля.

Рекомендуемый перечень первичных документов лишен вышеперечисленных недостатков, содержит необходимую информацию о состоянии действия, операции, бизнес-процесса в разрезе понесенных затрат и полученных доходов (таблица 2.26).

Таблица 2.26. – Разработанные автором первичные документы, регистры в рамках информационного обеспечения контроллинга исполнения бюджетов предприятий

Область применения	Наименование документов и регистров	Примечание
Запуск партии в производство	Бланк заказа (разработан автором, форма представлена в таблице приложения 24)	Открывается на каждую партию напитка отдельно, включает рецептурную характеристику партии, позволяет отследить стадии производства в режиме реального времени. Является накопительным регистром.
Формирование материальных затрат: - поступившей воды  - расходование материалов	Журнал учета водопотребления (разработан автором, форма представлена в таблице приложения 25) Требование-накладная (разработана автором, форма представлена в таблице приложения 26)	Заполняется оператором скважины. В документе фиксируется количество забранной воды согласно бюджету и фактически.  Составляется работниками склада при отпуске материалов на различные цели.
Затраты на оплату труда	Табель учета отработанного времени (разработан автором, форма представлена в таблице приложения 27) Расчетная ведомость (разработана автором, форма представлена в таблице приложения 28)	Содержит информацию об отработанном времени, потерях рабочего времени, их причинах, динамике ставки оплаты труда. Обобщает данные о начисленном заработке по различным основаниям.



## Продолжение таблицы 2.26

Отчисления на социальное страхование	Расчет отчислений на социальное страхование работников (разработан автором, форма представлена в таблице приложения 29)	Отражаются суммы взносов на социальное страхование в разрезе видов исходных начислений за отчетный период и нарастающим итогом с начала года.
Амортизационные отчисления	Расчет амортизационных отчислений (разработан автором, форма представлена в таблице приложения 30)	Содержит информацию о суммах амортизационных отчислений и отработанном количестве часов за отчетный период.

Кроме представленных первичных документов, для обобщения сведений о состоянии бизнес-процессов, выявления и устранения отклонений, необходимы учетные регистры. Результаты операций предпроизводственной стадии характеризуют регистры «Заказы поставщикам», «Требования-накладные». Одним из узких мест, способствующих возникновению отклонений на всех этапах производства, является материальное снабжение. Форма регистра «Заказы поставщикам», представленная в таблице приложения 31, позволит своевременно выявить задержки при отправке поставщиками ресурсов, зафиксировать отказ контрагента в поставке по причине отсутствия у него материалов, наглядно представить данные объемах и сроках просрочки оплаты поставщикам. Отклонения по номенклатуре, сорту, качеству ресурсов информируют об угрозе срыва сроков изготовления продукции, роста ее себестоимости вследствие увеличения сроков выполнения заказа покупателя. Эти данные оказывают непосредственное влияние на исполнение графика погашения кредиторской задолженности, бюджета закупки ресурсов, затрат предпроизводственной стадии, потребует неотложных управленческих решений снабженцев.

Накопительный регистр «Требования-накладные» служит для обобщения информации об имеющихся и израсходованных ресурсах в натуральном выражении, форма регистра приведена в таблице приложения 32. В разрезе направлений использования регистр содержит информацию о бюджетном и фактическом количестве израсходованных материалов, остатке ресурсов.

Данная информация необходима для оперативного анализа обеспеченности запасами, выявления неликвидов, исходя из размера и динамики коэффициента оборачиваемости запасов. Регистр характеризует исполнение бюджетов потребности в материалах и закупки ресурсов, расчетов списания материалов в производство.

Для характеристики операций производственной стадии рекомендуется использовать регистр «Заказы покупателей», «Состояние заказов» форма которых представлена в таблицах приложений 33, 34. Регистр «Заказы покупателей» формируется ежедневно, обновление информации позволяет руководству своевременно отслеживать и урегулировать возникающие по ходу производства отклонения. Данный регистр отражает особенность процессного производства, которая состоит в последовательном прохождении заказа от одной операции к другой в производственно-реализационном цикле и постепенном накоплении затрат. Кроме того, представленная форма позволяет отследить исполнение покупателями своих обязательств по оплате в соответствии с условиями заключенных договоров, и в случае просрочки предъявить соответствующие претензии. При разработке регистра «Заказы покупателей» необходимо учитывать тот факт, что частично объем заказа может быть покрыт из складских запасов готовой продукции, поэтому в форму дополнительно введен показатель «запущено в производство», рассчитываемый как разница между объемом заказа из договора и объемом продукции, поставленной со склада. По этой причине информацию о продажах со склада необходимо своевременно вносить в систему учета. Помимо этого, регистр фиксирует данные об отказе покупателя от части партии продукции, что является одной из причин неисполнения бюджета продаж. При наличии таких фактов руководство должно принимать незамедлительные решения, направленные на минимизацию их негативного влияния на репутацию компании. Информация регистра «Заказы покупателей» содержит данные для контроля и анализа исполнения бюджетов производства, себестоимости, графика погашения дебиторской задолженности. Аналогичную форму имеют

регистры по производственной и постпроизводственной стадиям. Одним из детерминативных факторов, оказывающих существенное влияние на величину затрат, является фактор времени. Потери рабочего времени могут складываться вследствие ожидания на рабочих местах по причине отсутствия/недостатка материалов, производственных мощностей, осуществления излишней обработки, не представляющей и не добавляющей ценности для потребителя, перепроизводство и неслаженность операций, излишние перемещения сырья и готовой продукции. Если информацию о дате начала и окончания операции можно увидеть в бланке заказа, то данные по точкам контроля представлены в регистре «Состояние заказов». Регистр содержит информацию о количестве точек контроля, результатах контрольных процедур. Таким образом, реализуется на практике «триединая функция планирования», объединяющая контроль распределения и эффективности использования материально-производственных запасов, качества продукции и исполнения бюджетных показателей. Для квалификации операций постпроизводственной стадии используется регистр «Выпуск / Продажа», рекомендуемая форма которого представлена в таблице приложения 35. Данный регистр позволяет получать актуальную информацию о соответствии сроков и объемов выпуска и реализации продукции договорным условиям. Более того регистр позволяет отслеживать объемы возвратов продукции и их причины. Особенно важными для компаний пивобезалкогольного производства являются вопросы налаживания эффективной обратной связи с потребителями. С этой целью регистр содержит информацию об оценке покупателями качества продукции, послепродажного сервиса, отношения к бренду. Возможные причины и источники возникновения отклонений зашифрованы для упрощения ввода в систему (таблица приложения 36).

Разработанные регистры и первичные документы повысят оперативность, достоверность и результативность контроллинга исполнения бюджетов в организациях с процессным типом организации производства, их применение будет способствовать локализации и эффективному освоению потенциальных

факторов реализации стратегии компании, своевременно выявлять отклонения в достижении бюджетных показателей.

### **Выводы**

Изучено состояние отрасли производства напитков, установлены негативные аспекты, связанные с ростом налогового бремени, сокращением числа предприятий отрасли, их низкой ликвидностью платежеспособностью, нехваткой кадров. Тем не менее, предприятия обеспечивают рост финансового результата от основного вида деятельности и достаточно высокий уровень инвестиций в производственные фонды. Обобщены внешние микро- и макроэкономические факторы, определяющие направления и динамику развития отрасли.

Проведен технико-экономический анализ деятельности ЗАО «ВПЗ» за 2016-2020 годы, результаты которого свидетельствуют о неэффективности принимаемых руководством предприятия решений в сфере управления денежными потоками, недостаточности контроля над исполнением бюджета притока и оттока денежных средств, бюджетов закупки и расхода оборотных средств, инвестиций, установлены факты недостаточности и нерациональности расположения точек контроля в процессе контроллинга исполнения бюджетов.

Установлено, что организационно-распорядительная документация по организации и проведению контроллинга исполнения бюджетов не содержит задач, связанных с поддержкой общей системы управления рисками через регулирование рисков исполнения бюджетов, взаимодействием с исполнителями в сфере обучения и развития профессиональных компетенций, формированием отчетности для внешних пользователей по итогам контроллинга исполнения бюджетов. Тестирование системы контроллинга подтвердило данные выводы и выявило в качестве проблемных областей контроллинга исполнения бюджетов организацию и функционирование учетно-отчетного обеспечения, нерациональное размещение реперных точек в процессе контроля и анализа исполнения бюджетов.

Определен уровень внедрения процессного подхода в исследуемой компании, выявлено, что необходимо укрупнения бизнес-процессов, создание баз данных для их качественной оценки и совершенствования, встраивания в учетную систему.

Оценка внедрения риск-ориентированного подхода подтвердила отсутствие эффективного процесса управления рисками исполнения бюджетов, реализацию которого рекомендовано начать с кодировки центров процессной ответственности с учетом их субстанционального риска, модернизации форм первичных документов, регистров и форм отчетности по итогам контроллинга исполнения бюджетов с учетом риска их неисполнения. Проблемной областью является также отсутствие эффективных инструментов выявления, оценки и минимизации рисков бюджетных рисков, связанных с несоблюдением законодательных норм, корпоративной этики, требований по защите персональных данных.

Установлен инструментарий контроля и анализа исполнения бюджетов, который включает горизонтальный, вертикальный, факторный, коэффициентный анализ.

Разработан методический подход к организации информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов, предполагающий системное отражение отклонений с учетом субстанциональных рисков центров ответственности. Модернизированы формы первичной документации и отчетов по итогам контроллинга исполнения бюджетов в соответствии с его целями и задачами, в том числе для внешних пользователей.

### **3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЛИНГА ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ПИЩЕВЫХ ПРОИЗВОДСТВ**

#### **3.1 Организация контроллинга исполнения бюджетов предприятий пищевых производств**

Контроллинг исполнения бюджетов традиционно рассматривается как инструмент, позволяющий менеджерам, ответственным исполнителям, экономистам, аналитикам, другим заинтересованным лицам выявлять реальные и потенциальные угрозы возникновения отклонений фактических показателей от утвержденных в текущих и стратегических бюджетах, создавать условия для достижения запланированных величин. В его основе лежит «триединая функция планирования, учета и анализа», что позволяет осуществлять предварительный, текущий, итоговый и стратегический контроль и анализ исполнения бюджетов предприятий. В этом замкнутом контуре контроллинга формируются прямые и обратные информационные связи, позволяющие разработать и внедрить сбалансированные решения по устранению негативных отклонений, обучить персонал действовать определенным образом в конкретной ситуации, моделировать благоприятную, прогнозируемую внешнюю среду. Таким образом, контроллинг исполнения бюджетов предприятий представляет собой совокупность приемов и способов контроля, анализа, синтеза, информационного обеспечения, применяемых с целью оценки деятельности исполнителей и руководителей по достижению запланированных показателей. В основе проведения контроллинга исполнения бюджетов предприятий лежат принципы рациональности и экономичности, нашедшие отражение в представленном в п. 2.3 методическом подходе информационно-аналитического обеспечения. Данный подход включает не только порядок фиксации фактических и плановых данных, набор первичных документов, регистров, но и управленческой отчетности, рабочих документов по контроллингу (приложения 37-42). Проведение контроллинга исполнения

бюджетов предприятий с процессно-ориентированной структурой целесообразно начинать с исполнения бюджета постпроизводственной стадии, включающего основополагающие для организации финансово-хозяйственной бюджеты продаж, маркетинга, складирования, транспортировки, задающие ритмичность остальных бизнес-процессов, существенно влияющих на эффективность и результативность компании в целом. Контроллинг исполнения бюджетов предприятий включает проверку соблюдения сроков, порядка, складского документооборота по приему и отгрузке продукции, условий складского хранения продукции, маркировки, процесса заключения и сопровождения договоров с покупателями, регламента встречных проверок, своевременности доставки в собственные торговые точки, исполнение обязательств транспортным подразделением предприятия и сторонними компаниями. На следующем этапе проводится контроллинг бюджетов операций предпроизводственной стадии, включающей формирование портфеля заказов, подготовку воды, снабжение покупными сырьем и материалами, деятельность лаборатории, подготовку технологического оборудования. Особое внимание следует уделить соответствию объема и номенклатуры портфеля продаж ассортиментной политике предприятия, соблюдению регламента выбора поставщиков, контролю объема, качества, цены поставок материалов заявленным в бюджете закупки, оценке правильности и своевременности оформления и предоставления транспортно-сопроводительных документов, складских документов, обоснованности распределения и включения различных затрат в фактическую себестоимость партий материалов.

Большой объем контрольных процедур бюджетов производственной стадии направлен на своевременное выявление и регулирование отклонений прямых и накладных затрат производственных операций приготовления пивного солода и сусла, купажного сиропа, колера, газирования, минерализации, розлива и других. Чрезвычайно важным направлением на этом этапе является контроль отпуска материалов в производство, их соответствие лимитам и рецептурам, своевременное выявление причин и виновников

отклонений. С этой целью усовершенствована форма первичного документа Требование- накладная (таблица приложения 26), которая позволяет установить размер отклонения, повлиявший фактор (количественный, ценовой), место возникновения отклонения, ответственное лицо. В аналогичном ключе разработаны формы первичных документов по начислению заработной платы и социальных отчислений, амортизации по внеоборотным активам.

Однако сложившаяся теория и практика проведения контроллинга исполнения бюджетов предприятий требует совершенствования по ряду направлений в связи со сменой направленности контрольных процедур. Одной из новаций по совершенствованию информационно-аналитического обеспечения контроллинга бюджетов является комплаенс. Появление новых форм взаимодействия экономических субъектов, в том числе и неправомерных с точки зрения законодательства, массы регламентирующих внешних и внутренних документов привели к необходимости осуществления контроля соблюдения регламентирующих норм и корпоративной этики в рамках контроллинга исполнения бюджета предприятия. «Compliance» в переводе с английского языка обозначает соблюдение соответствия. Применительно к бизнес-сфере термин «комплаенс» - это способность действовать в соответствии с порядком, набором правил. Иными словами, комплаенс – это система, обеспечивающая выявление и ликвидацию рисков несоответствия деятельности организации нормам законодательства, стандартам, рисков применения санкций со стороны регулирующих органов, существенного убытка и/или потери репутации в результате несоблюдения регулирующих норм. Его внедрение позволит выявить некомпетентность сотрудников в сфере федерального законодательства и отраслевых норм, внутренних регламентов, непрофессионализм, злоупотребления, манипуляции, способные нанести вред бизнес-репутации, финансовой состоятельности, вызвать существенные материальные, временные, финансовые, интеллектуальные, информационные, трудовые риски. В экономической сфере комплаенс-контроль позволяет избежать запрета на проведение операций по счетам, назначение выездных



налоговых проверок, штрафов, санкций в отношении должностных лиц, приостановления деятельности, отзыва лицензии, потери государственных заказов; в социальной сфере – предупредить и снизить ущерб жизни и здоровью сотрудников и потребителей, осуществить эффективное каскадирование ответственности; в сфере экологии – предотвратить и минимизировать вред окружающей среде. По статистике Международной Комплаенс Ассоциации при наличии комплаенса уровень штрафов предприятий снижается до 30%. Актуальными направлениями комплаенс-контроля в России являются широкая профилактика коррупции, добросовестная конкуренция, экологическое ведение бизнеса. Необходимость внедрения комплаенс продиктована тем, что данная система широко регламентирована в российском законодательстве: федеральных законах и подзаконных актах, актах органов исполнительной власти субъектов РФ, локальных нормативных актах, Гражданском Кодексе, Кодексе об административных правонарушениях, Налоговом Кодексе, Уголовном Кодексе РФ. Внедрение комплаенс позволяет осуществлять управление с учетом требования осмотрительности, реализовать превентивную защиту как от циклических, так и от импульсивных рисков. Практика международных компаний свидетельствует, что эффективная организация комплаенс-контроля является гарантией защиты репутации, повышает уровень инвестиционной привлекательности и благонадежности организации, выступает дисциплинирующим, мотивирующим и обучающим фактором. Внедрение комплаенс-контроля в рамках контроллинга исполнения бюджета предусматривает ряд организационных мероприятий:

1. Доработка карты рисков контроллинга бюджетов репутационными, экологическими, социальными, трудовыми рисками, выявляемыми в ходе комплаенс;

2. Обучение и назначение ответственных за проведение комплаенс-контроля;

3. Разработка внутреннего регламента по проведению комплаенс-контроля, включая Кодекс корпоративного поведения, Кодекс корпоративной

этики, Политику сообщения о нарушениях, Политику о взяточничестве и коррупции, Политику по противодействию легализации доходов, полученных незаконным путем, Политику конфиденциальности данных, Политику о конфликте интересов, Политику по использованию и контролю инсайдерской информации, Политику контроля операций работников с ценными бумагами;

4. Обучение и назначение комплаенс-офицера;

5. Формирование этического комплаенса, основанного на ценностях организации, методологии набора персонала, его социализации и обучения, системе поощрений и вознаграждений, порядке увольнения и правовой поддержки сотрудников, базе тестирования и мониторинга для выявления рисков;

6. Разработка отчетности по результатам комплаенс.

Для пивобезалкогольных предприятий введение комплаенса чрезвычайно актуально, так как, с одной стороны, репутация предприятия выступает основополагающим фактором успешности бизнеса и стабильности деятельности, с другой стороны, соблюдение технических регламентов пищевого производства определяет качество и безопасность продукции.

Направления комплаенс-контроля представлены в таблице приложения 43. Комплаенс-контроль основан на комплексном, предварительном контроле за внешними и внутренними событиями экономического субъекта, которые могут привести к возникновению нежелательных последствий в связи с несоблюдением норм и требований. Встроенный в систему предварительного контроля исполнения бюджетов комплаенс сводит к минимуму репутационные, экологические, правовые, операционные, налоговые и прочие риски, обеспечивает целостность самой организации и выполнение принципа непрерывности деятельности, способствует достижению целевых показателей компании, является залогом ее устойчивого развития в долгосрочной перспективе. Постепенное встраивание комплаенс-функции в бизнес-процессы служит целям общего повышения корпоративной культуры, осведомленности персонала по вопросам изменения законодательства, этического поведения,

противодействия коррупции. Отметим, что внедрение элементов комплаенс-контроля на ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» позволило выявить резервы сокращения затрат на сумму 4 млн.руб.

Другой современной тенденцией управления компанией является многократное ускорение разработки и внедрения инновационных проектов в области производства, маркетинга, сбыта, цифровизации бизнес-процессов. И в какой мере проект ускоряет процесс, в такой же мере усложняется организация эффективной работы в его рамках и проектный контроль. Одним из инструментов гибкого управления проектами является agile, основы которого заложены У. Ройсом. Практика выработала четыре основных постулата эджайл, среди которых приоритет исполнителей и их взаимодействия над процессами и инструментами, взаимодействие в цифровой компьютерной среде, прямое взаимодействие с клиентами и сотрудничество с ними, постоянное изменение первоначального плана. В этих условиях контроллинг исполнения проектов ведется по двум направлениям: контроль сроков исполнения проекта и контроль бюджета затрат проекта. Первое направление реализуется посредством применения цифровых технологий, таких как Jira, Version One, YouGile, Worksection, Miro и ряд других, работающих по методологиям Lean, Scrum, Kanban. Контроль сроков исполнения проекта в представленных программах осуществляется визуально. Наиболее частая ошибка руководителя заключается в том, что, назначая ответственных за отдельные этапы проекта, не назначается контролирующее лицо, не очерчен круг его полномочий, формы и инструменты контроля, сроки предоставления отчетности по результатам контрольных процедур. Контроль и анализ исполнения бюджет проекта может быть выполнен двумя основными методами - традиционным и освоенного объема. Традиционный способ предполагает сравнение бюджетных затрат проекта с фактически произведенными. Одним из очевидных его недостатков является отсутствие временной определенности между осуществлением работ по проекту и расходом различных ресурсов, что не позволяет оценить реалистичность исполнения работ по проекту на текущую дату, действительное

влияние деструктивных факторов. Этого недостатка позволяет избежать применение метода освоенного объема, который предполагает расчет дополнительного показателя, характеризующего количество ресурсов, запланированных к расходу на фактически выполненный объем работ на текущую дату. Достоинством данного метода является возможность конструирования многомерного контроля и анализа исполнения проекта - по стоимости, времени и объему осуществленных работ одновременно.

Формализованный отчет об исполнении бюджета проекта в соответствии с методом освоенного объема представлен в таблице 3.1.

Таблица 3.1. - Отчет об исполнении проекта методом освоенного объема

Показатели	Расчет	Значение	
		За отчетный период	Нарастающим итогом
1. Исходные данные			
2. Общая стоимость проекта по бюджету, руб.	Данные соответствующего бюджета проекта	-	1340000
3. Затраты на проект по бюджету, руб.	Размер бюджетных затрат в соответствии с графиком реализации проекта	280000	584000
4. Освоенный объем, руб.	Общая стоимость проекта по бюджету × Доля освоенных ресурсов, %	1340000 × 20% = 268000	1340000 × 41% = 549400
5. Фактические затраты	-	205000	613000
2. Расчетные показатели			
6. Отклонение по стоимости	Бюджетная стоимость – Фактические затраты	280000- 205000= +75000	584000- 613000= -29000
7. Отклонение по срокам	Освоенный объем – Бюджетная стоимость	268000- 280000= -12000	549400- 584000= -34600
8. Индекс выполнения стоимости	Освоенный объем : Фактические затраты	268000: 205000= 1,307	549400: 613000= 0,896
9. Индекс выполнения сроков	Освоенный объем : Бюджетная стоимость	268000:280000 = 0,957	549400:584000 = 0,941

Данные, приведенные нарастающим итогом, свидетельствуют об устойчивой тенденции перерасхода средств, отставания от графика реализации

проекта и объему работ. Данные, приведенные за отчетный период, позволяют своевременно выявить возникающие отклонения и на основе подобного мониторинга разработать корректирующие текущую деятельность мероприятия. Кроме приведенных показателей оценки исполнения проекта можно использовать и ряд других. Например, возможно оценить конечную стоимость проекта, исходя из затрат ресурсов и времени на текущую дату. Прогнозирование затрат осуществляется по оптимистическому и пессимистическому варианту.

Таблица 3.2. – Прогнозирование суммы конечной величины инвестиций при использовании метода освоенного объема

Вариант прогноза	Расчет, значение
Оптимистический	$\frac{\text{Общие бюджетные затраты} - \text{Освоенный объем}}{\text{Индекс выполнения стоимости}} + \text{Фактические затраты} =$ $= \frac{1340000 - 549400}{0,896} + 613000 = 1495366 \text{ руб.}$
Пессимистический	$\frac{\text{Общие бюджетные затраты} - \text{Освоенный объем}}{\text{Индекс выполнения стоимости} \times \text{Индекс выполнения сроков}} + \text{Факт. затраты} =$ $= \frac{1340000 - 549400}{0,896 \times 0,941} + 613000 = 1550690 \text{ руб.}$

Прогнозное отклонение величины затрат проекта по оптимистическому варианту составит  $1495366 - 1340000 = +155366$  руб., по пессимистическому -  $1550690 - 1340000 = +210690$  руб.

Кроме стоимостных показателей важны показатели, отражающие прогнозное временное состояние проекта - сокращение сроков реализации или, напротив, задержка.

Таблица 3.3. – Определение прогнозного времени окончания реализации проекта при использовании метода освоенного объема

Вариант прогноза	Расчет, значение
Оптимистический	$(\text{Бюджетн. время проекта} - \text{Время освоен. объема}) + \text{Факт. время} =$ $= 30 - 14 + 18 = 34 \text{ дня}$
Пессимистический	$\frac{\text{Бюджетное время проекта} - \text{Время освоенн. объема}}{\text{Индекс выполнения сроков}} + \text{Факт. время} =$ $= \frac{30 - 14}{0,941} + 18 = 36 \text{ дней}$

Прогнозное отклонение времени реализации проекта по оптимистическому варианту составит  $34-30= +4$  дня, по пессимистическому-  $36-30= +6$  дней. Таким образом, методика освоенного объема, дополненная показателями прогнозной величины и сроков реализации проекта, способствует организации более детального и действенного контроля над осуществлением проекта с трех позиций - стоимости, сроков и объемов работ, логично вписывается в методику управления эджайл.

Предложенная методика контроллинга исполнения бюджетов предприятий, производящих пивобезалкогольную продукцию, представляет собой комплекс процедур различных форм и видов контроля и анализа в зависимости от поставленных целей, используемых методов организации производства и управления. Отметим, что тотальность процедур контроллинга в отношении функционирования системы управления на предприятиях пивобезалкогольного производства не является эффективной. Среди причин этого можно следующие: сложность бизнес-процессов в связи с многочисленными внутренними и внешними связями; значительное количество людских ресурсов, деятельность которых должна быть проверена; сложность применяемых предприятиями пивобезалкогольного производства информационных систем и большой массив данных; динамичная внутренняя и внешняя среда, способствующая возникновению отклонений. Поэтому развитие методического инструментария контроллинга исполнения бюджетов

предполагает, что процесс контроля должен быть алгоритмизирован таким образом, чтобы быть выборочным, но вместе с тем исключить пропуски, то есть быть достаточным. Кроме того, процесс контроллинга формирует обратные связи, которые с точки зрения теории контроля, во-первых, создаются целенаправленно, во-вторых, должны быть разнообразными вследствие чрезмерно большого разнообразия состояний экономических систем и возможности своевременного отслеживания изменений.

### **3.2 Развитие методического инструментария контроллинга исполнения бюджетов предприятий пищевых производств**

В отечественной и зарубежной литературе проработанной с точки зрения теории и практики представлена методика проведения итогового контроля и анализа исполнения сводного бюджета (Фостер Дж., Хорнгрен Ч., Щиборщ К.В., Вахрушина М.А.). Она основана на проведении план-фактного анализа, включает ряд последовательных этапов разложения отклонения величины результирующего показателя на составляющие посредством горизонтального и вертикального факторного анализа. При этом методика текущего контроллинга исполнения бюджетов в литературе практически не представлена. Тем самым нарушается принцип комплексности, предусматривающий, что эффективность контроллинга бюджетов может быть обеспечена лишь при взаимосвязи предварительного, текущего, итогового и стратегического контроллинга.

Предварительный контроллинг исполнения бюджетов предшествует утверждению сводного бюджета и направлен на проверку соответствия целевых показателей тактике и стратегии предприятия, интересам различных заинтересованных групп (собственников, внешних активных сообществ). Важным направлением предварительного контроллинга является комплаенс. Поскольку на этом этапе важен учет изменений произошедших и прогнозируемых во внутренней и внешней среде предприятия, его проведение возложено на руководителей бизнес-процессов.

Текущий контроллинг исполнения бюджетов направлен на определение отклонение параметров процесса в любой момент времени. В этом смысле предприятие подобно физическому телу, а «определить положение тела - означает описать, используя некоторый математический инструментарий, положение всех точек интересующего нас тела относительно выбранной нами точки...». В экономическом пространстве, как и в физическом, существует множество материальных точек, то есть измеряемых параметров финансово-хозяйственной деятельности, подверженных влиянию факторов внутренней и внешней среды. Одной из проблем организации контроллинга является то, что процессы экономики предприятия сегодня характеризуются десятками показателей эффективности, результативности. Поэтому для оценки различных аспектов выполнения процесса применим термин «метрика», как более широкое по отношению к понятию «показатель». Неотъемлемыми характеристиками метриками в данном случае являются:

- возможность описания тенденции, явления с количественной и качественной точек зрения (измеримость);
- оценка результатов деятельности по уровням управления (дифференциация);
- соответствие целям бизнеса (целенаправленность);
- возможность осуществления периодического или постоянного контроля (контролируемость);
- применение метрики приводит к прогнозируемому результату (результативность);

С учетом описанных характеристик можно сказать, что метрика процесса - это отслеживаемые на регулярной основе на разных уровнях управления количественные параметры в неразрывной связи с их качественной стороной, при помощи которых может быть дана оценка деятельности подразделений, центров ответственности, отдельных исполнителей по достижению запланированных показателей, необходимая для анализа, корректировки



текущей и разработки последующей деятельности. Для разработки системы метрик приведем несколько теоретических положений.

Предприятие рассматривается как объект, движущийся к достижению поставленных целей. Плановое задание или бюджетный показатель ( $\pi$ ) представляет собой объем работ ( $A$ ), который необходимо выполнить за установленный период времени ( $t$ ). На его продолжительность наложено ограничение:  $0 \leq t \leq t_{пл}$ . Работу ( $A$ ) можно определить как объем продукции, работ, услуг, освоенных проектов, равный произведению объема продукции, работ, услуг за единицу времени на время, в течение которого данный объем был изготовлен:

$$A = Q \times t, \quad (1)$$

где  $A$ - путь, работа;

$t$ - время.

Очевидно, то объем полностью выполненной работы равен единице или 100%. Плановая величина работ обозначается  $A_{пл}$ , фактическая –  $A_{факт}$ . Некоторый объем работы должен быть выполнен в каждый момент планового периода.

Прирост объема продукции, работ, услуг за ту же единицу времени квалифицируется как ускорение:

$$a_э = \frac{\Delta A}{t}, \quad (2)$$

где  $a_э$  – прирост объема выпуска продукции, ускорение;

$\Delta A$ – прирост объема произведенной продукции.

Величина планового задания и время его выполнения находится в прямой зависимости от величины располагаемых материальных, энергетических, людских, капитальных ресурсов ( $R$ ). Их наличие позволяет выполнять работу с некоторой скоростью ( $V$ ):

$$V = \frac{A}{t} \quad (3)$$

Управляющие воздействия менеджера направлены на ускорение или замедление скорости протекания процесса и осуществляются с помощью

организационных, технологических, психологических, финансовых инструментов. Максимальная скорость ( $V_{\max}$ ) характеризует ситуацию, когда процесс полностью и без перебоев обеспечен необходимыми ресурсами, осуществляется без нарушения установленного режима работы, правил эксплуатации оборудования, без снижения качества продукции. С минимальной скоростью ( $V_{\min}$ ) процесс будет завершён в предельно позднее допустимое время.

В процессе движения к запланированной цели процесс подвергается положительным и отрицательным параметрическим возмущениям. Поломки оборудования, сбои в материально-техническом обеспечении, отключение электроэнергии, возникновение незапланированных работ представляют собой отрицательные параметрические возмущения, имеющие следствием сокращение скорости, увеличение времени достижения целевого показателя. В то время как внедрение результатов научных разработок, улучшение качества сырья, повышение трудовой дисциплины рассматриваются как положительные параметрические возмущения, связанные с ростом скорости и сокращением времени. Именно наличие возмущений определяет необходимость осуществления контроля достижения плановых показателей, реализовывать соответствующие ситуации управленческие воздействия. Контроль хода выполнения планового задания может проводиться непрерывно или дискретно. Однако непрерывный контроль, как и контроль с высокой частотой обуславливает чрезмерную нагрузку на информационную систему, приводит к росту затрат. Описанный подход к организации контроля плановых показателей основан на критически важных принципах экономичности и рациональности, в соответствии с которыми стоимость организации процесса всегда должна быть ниже стоимости результатов, полученных от его использования.

Представим графически ход выполнения процесса, движущегося в направлении достижения целевого показателя (рисунок 3.1).

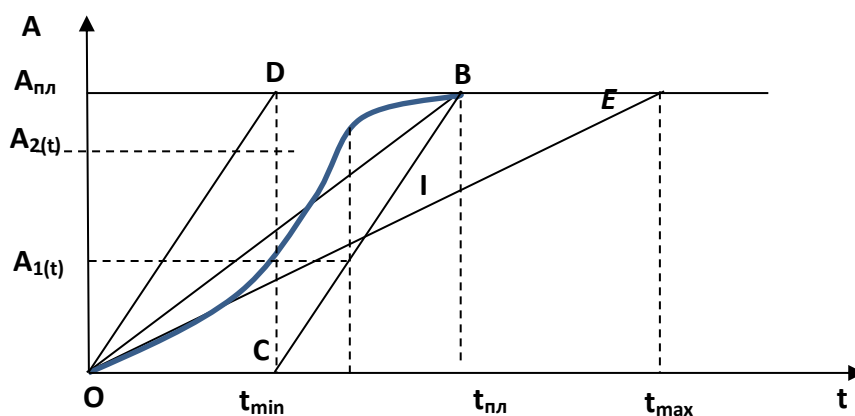


Рисунок 3.1. - Графическое представление процесса, движущегося в направлении достижения цели

В рассматриваемом случае  $A_1(t)$ ,  $A_2(t)$ ,  $A_{пл}$ , представляют собой объем выполненной работы за время  $t_{min}$ ,  $t_{пл}$ ,  $t_{max}$  со скоростью  $V_{min}$ ,  $V_{пл}$ ,  $V_{max}$ . Процесс должен находиться в пределах, ограниченных прямыми  $A_1(t)$  и  $A_2(t)$ . Для нахождения точек контроля исполнения бюджетных показателей необходимы дополнительные построения.

Через точку B с координатами  $(t_{пл}; A_{пл})$  проведем прямую BC, параллельную прямой DO. Она отражает ход достижения бюджетного показателя с максимальной скоростью, показатель будет выполнен в запланированное время  $t_{пл}$ . Точка C может быть интерпретирована как первая точка контроля: объем выполненной работы в точке C отличен от нуля, однако при неизменности ресурсов неисполнение бюджетного показателя вероятно.

Через точку с координатами  $(t_{min}; A_1(t))$  проведем перпендикуляр до пересечения с прямой BC, получим точку  $t_2$  – время инициирования второй процедуры контроля. Все последующие точки контроля определяются аналогичным образом. Время каждой последующей точки контроля можно также найти по формуле:

$$t_{i+1} = t_1 + \frac{A_1(t_i)}{A_{пл}} \times (t_{пл} - t_1), \quad (4)$$

где  $t_{(i+1)}$  – время следующей процедуры контроля;

$t_1$  – время первой процедуры контроля;

$A_1(t_i)$  - фактический объем выполненной работы в момент первого контроля;

$A_{пл}$  – величина бюджетного показателя;

$t_{пл}$  – плановое время достижения бюджетного показателя;

В зависимости от скорости движения системы к запланированному состоянию можно выделить следующие области (рисунок 3.1):

1. область  $OA_{пл}BI$  – в любую точку этой области система попадает при движении к запланированному показателю при изменении скорости в пределах  $V_{min} \leq V \leq V_{max}$  при кратковременных положительных и отрицательных параметрических возмущениях; управляющее воздействие заключается в указании необходимой скорости выполнения планового задания;

2. область  $OBI$  – в данную область система попадает, если скорость выполнения процесса становится менее  $V_{min}$ , вероятность невыполнения бюджетного показателя высока вследствие действия отрицательных параметрических возмущений; задача менеджера имеющимися инструментами увеличить скорость протекания процесса, в том числе за счет дополнительно привлекаемых ресурсов;

3. область  $OA_{пл}D$  – в данной области скорость движения системы превышает максимальную вследствие действия положительных параметрических возмущений, высока вероятность достижения запланированного показателя в минимальные сроки; решения менеджера направлены на уменьшение скорости процесса и/или переключение высвободившихся ресурсов на выполнение другого задания.

Таким образом, задачей системы текущего контроллинга исполнения бюджета является оценка ее текущего состояния процессов (объема изготовленной/ отгруженной продукции, полученных от поставщика материальных ресурсов, введенных в эксплуатацию станков и т.д.), риска невыполнения бюджета, приближения системы к критической области, в которой достижение цели будет уже невозможно при любых дополнительно

привлеченных ресурсах. Поэтому система текущего контроля выступает одновременно и системой перепланирования.

Представленный методический подход рассмотрим на примере процесса изготовления минеральной воды. На месяц предприятие имеет плановое задание по выпуску и продаже минеральной воды, представленное в таблице 3.4.

Таблица 3.4.- Плановые показатели предприятия по производству минеральной воды «Касмалинская»

Наименование показателя	Значение показателя
1. Безубыточный объем производства, литр	325 844
2. Объем производства, литр	600 900
3. Время изготовления партии 10 000 литров, часов	10
4. Продолжительность планового периода, дней	30
5. Плановое время завершения работ, дней	26

Величина безубыточного объема производства найдена по формуле:

$$Q = \frac{FC}{P - AVC} \quad (5)$$

где Q – безубыточный объем производства, ед;

FC – совокупные постоянные расходы, ден.ед.;

P – цена, ден.ед.;

AVC – переменные затраты на единицу продукции, ден.ед.;

В контексте предлагаемого подхода необходимо рассчитать скорость и время процесса. Исходя из условия, скорость процесса по плану ( $V_{пл}$ ) составляет  $600900:30 = 20030$  литров/день. Проблему представляет интерпретация безубыточного объема продаж, так его необходимо выразить в днях. С этой целью составим пропорцию: за 30 дней предприятие должно произвести 600900 литров минеральной воды, тогда безубыточный объем 325844 литров предприятие произведет и реализует за 17 дней:

$$\text{Точка безубыточности}_{(в \text{ днях})} = \frac{325844 \times 30}{600900} \approx 17 \text{ дней}$$

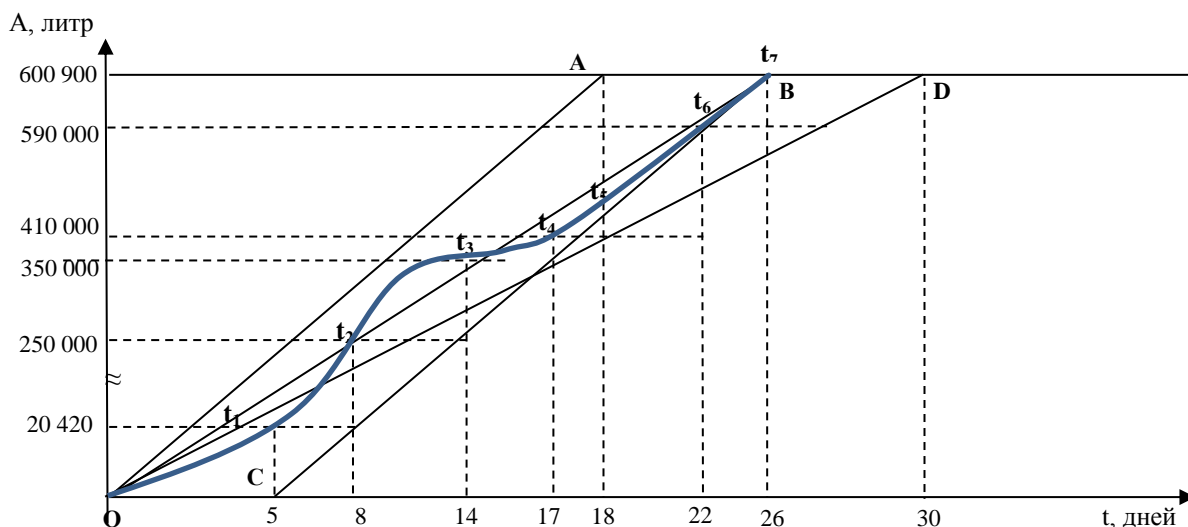


Рисунок 3.2. - Точки контроля в процессе контроллинга исполнения бюджета производства минеральной воды «Касмалинская»

На рисунке 3.2 продемонстрирован графический подход определения точек контроля для оценки выполнения производственного задания. Если производственное задание будет выполняться с максимальной скоростью, то заданный объем будет выполнен за 18 дней; по плану время завершения работы составляет 26 дней; предельное время выполнения планового задания составляет 30 дней. Исходя из этих данных проведены прямые OA, OB, OD. Первая точка контроля  $t_1$  получена путем построения прямой BC, параллельной прямой AO. Время последующих точек контроля рассчитано по формуле 4, результаты представлены в таблице 3.5.

Таблица 3.5. - Точки контроля процесса производства минеральной воды «Касмалинская»

Точка контроля	Способ расчета	Время контроля	Значение контролируемого показателя, литр		Управленческое решение
			План	Факт	
t <sub>1</sub>	Графический	5 день	100600	20420	Максимальное увеличение скорости, привлечение дополнительных ресурсов; высокий риск невыполнения производственной программы.
t <sub>2</sub>	Математический	8 день	250000	120600	Максимальное увеличение скорости, привлечение дополнительных ресурсов; высокий риск невыполнения производственной программы.
t <sub>3</sub>	Математический	14 день	250000	288000	Снижен риск невыполнения плана производства; необходим небольшой рост скорости выполнения процесса.
t <sub>4</sub>	Контроль выполнения безубыточного объема	17 день	350000	330404	Точка безубыточности достигнута своевременно; процесс выполняется с повышенной скоростью, часть ресурсов может быть отвлечена на другие процессы; риск невыполнения плана производства минимальный; поддержание скорости процесса.
t <sub>5</sub>	Графический	18 день	370000	410000	Процесс выполняется с повышенной скоростью, часть ресурсов может быть отвлечена на другие процессы; риск невыполнения плана производства минимальный; поддержание скорости процесса.
t <sub>6</sub>	Математический	22 день	490000	590000	Процесс выполняется с повышенной скоростью, часть ресурсов может быть отвлечена на другие процессы; риск невыполнения плана производства минимальный; поддержание скорости процесса.
t <sub>7</sub>	Графический	26 день	600900	600900	Процесс выполнен, ресурсы могут быть отвлечены на другие процессы; риск невыполнения плана производства отсутствует.

Таким образом, в ходе реализации процесса было запланировано всего 7 точек контроля: 4 рассчитано математическим способом, 3 определено по

графику исходя из особенностей процесса. Применяемая модель демонстрирует адаптивные свойства: чем ближе модель к критической зоне, тем меньше период между контрольными точками. Отметим, что количество точек контроля исполнения бюджетов погашения дебиторской и кредиторской задолженности определяется, в первую очередь, сроками, установленными в договорах с контрагентами, Налоговом Кодексе, кредитных, ссудных, правилами делового оборота, и может быть увеличено в случае, если предприятие имеет жесткие по времени и сумме выплаты обязательства, например, кредиты и займы. Внеплановый контроллинг реализации процессов осуществляется также в случаях:

- выполнения любых специальных, нетиповых работ;
- изменения организации и порядка производственных процессов;
- изменения законодательных и других требований, способных привести к возникновению рисков отклонений в исполнении бюджетов;
- изменения условий труда;
- происшествий в центрах ответственности;
- по указанию руководства или специалистов службы контроллинга;
- по просьбе руководителей центров ответственности.

Графическое представление выполнения процесса визуализирует достижение его целевого значения, имеет широкое применение в ходе разработки текущих управленческих решений, может быть достаточно легко встроено в компьютерные информационные системы.

Практическая реализация мероприятий и рекомендаций, описанных в п.3.1 и 3.2, требует создания обособленного подразделения контроллинга, реализации учетного комплекса на базе применяемых компьютерных информационных технологий. Ожидается, что в связи с этим затраты предприятия возрастут на 145 000 руб. (заработная плата сотрудников службы контроллинга с отчислениями, услуги сторонних организаций, связанные с модернизацией бухгалтерских компьютерных программ). При этом



планируется, что затраты от основного вида деятельности и прочие затраты сократятся более чем на 6 млн.руб., за счет:

- существенного сокращения затрат на выпуск брака, расходов на изъятие некачественной продукции из торговых точек, сумм штрафных санкций за неисполнение хозяйственных договоров, вызванных нарушением ритмичности снабженческо-сбытового процесса, вследствие более рационального размещения точек контроля, своевременного выявления отклонений и реагирования на них со стороны менеджеров, визуального представления хода реализации бизнес-процессов;

- сокращения сумм штрафов за нарушение налогового, экологического законодательства, хранения и использования персональных данных;

- более эффективного использования инвестиционных средств;

- уменьшение убытков, вызванных непрофессиональными действиями исполнителей благодаря реализации обучающей функции контроллинга, накопленной базе данных;

- выявления и освоения резервов повышения эффективности использования всех видов ресурсов;

- стабилизации денежного потока от всех видов деятельности, что способствует росту прибыли и рентабельности, повышению показателей деловой активности;

Таблица 3.6. – Прогноз достижения целевого значения чистой прибыли ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод», руб.

Показатели	План	Факт	Отклонение	Вид отклонения
Целевой показатель - чистая прибыль до внедрения рекомендаций	10 309 547	4 532 000	-5 777 547	Н
Влияние мероприятий:				
- увеличение выручки			1 949 394	Б
- рост себестоимости			1 740 000	Н
- сокращение прочих расходов			6 000 000	Б
Целевой показатель - чистая прибыль после внедрения рекомендаций	10 309 547	10 741 394	431 847	Б

Внедрение контроллинговых мероприятий позволило сократить размер неблагоприятных отклонений, вывести целевой показатель чистой прибыли на уровень выше планового.

Одним из критериев экономической устойчивости хозяйствующего субъекта является денежный поток, величина которого должна быть стабильно положительной и увеличиваться в динамике.

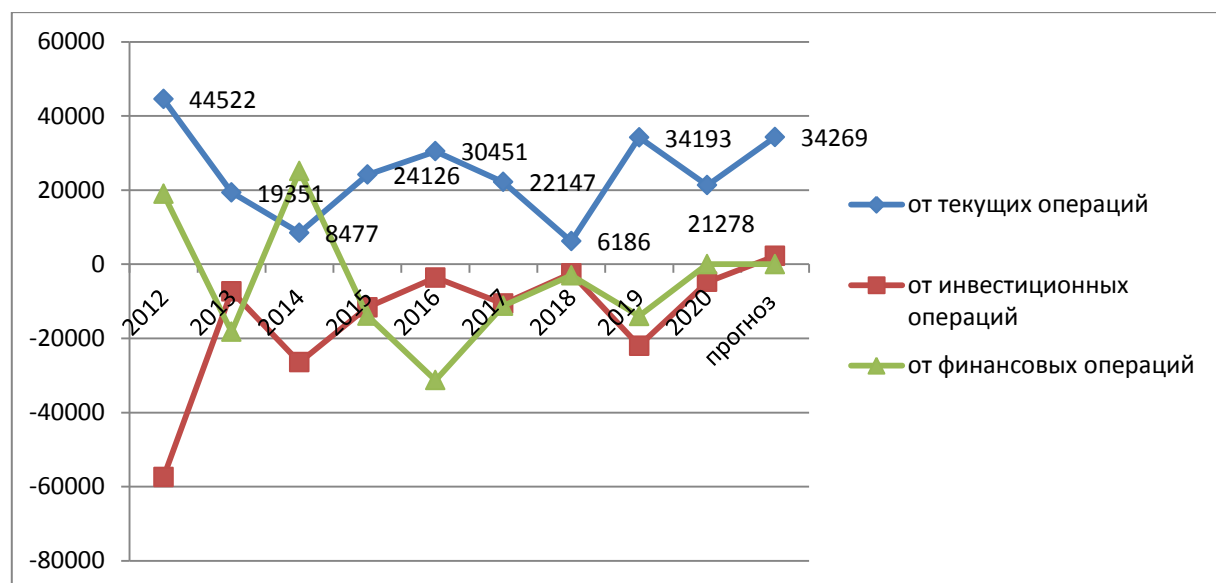


Рисунок 3.3. - Прогнозирование изменения величины и динамики денежного потока ЗАО «ВПЗ» в результате внедрения контроллинговых мероприятий

Как свидетельствуют данные рисунка 3.3 внедрение рекомендаций в практическую деятельность ЗАО «ВПЗ» не позволит достичь величин денежных потоков базисного 2012 года, однако выведет их уровень на положительные значения и приблизится к базовым.

Таблица 3.7. – Прогноз значений показателей деловой активности ЗАО «ВПЗ» по результатам внедрения контроллинговых мероприятий

Показатели	Период, год					
	2016	2017	2018	2019	2020	Прогноз
1. Коэффициент оборачиваемости, коэфф.						
- оборотных активов	2,4137	2,3041	2,0860	2,0728	2,0915	2,1401
- запасов	5,5621	5,2155	4,3324	4,4412	4,6898	4,7130

Продолжение таблицы 3.7

- дебиторской задолженности	4,4746	4,2419	4,1561	4,2469	4,3145	4,3312
- денежных средств	114,8074	180,0578	142,5365	47,7256	30,9765	41,0257
2. Фондоотдача, руб.	3,6887	3,8791	4,0596	4,9768	5,8120	5,8314
3. Фондоемкость, руб.	0,2711	0,2578	0,2463	0,2009	0,1721	0,1715
4. Рентабельность продукции, %	20,071	25,921	-2,5865	17,471	16,209	16,566
5. Рентабельность продаж, %	19,676	25,266	-2,6552	17,171	15,151	15,918

Показатели прогноза были сформированы с учетом прироста денежных потоков и затрат на внедрение разработанных мероприятий и рекомендаций. Таким образом, ожидается формирование положительной динамики коэффициентов оборачиваемости, фондоотдачи и рентабельности, отрицательной динамики показателя фондоемкости.

Таким образом, ожидаемые положительные эффекты позволяют сделать вывод об эффективности предлагаемых усовершенствований в области контроллинга исполнения бюджетов.

### **Выводы**

По итогам проведенного исследования можно сделать вывод, что концептуальные основы формирования информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов пивобезалкогольных предприятий подтвердили достаточную степень достоверности и результативности.

Выбранный подход к организации учетного комплекса в рамках информационной базы контроллинга исполнения бюджетов, основанный на принципах рациональности и экономичности, позволяет своевременно выявлять отклонения в ходе реализации бюджетной траектории развития предприятия, с минимальными затратами вписывается в применяемые компьютерные информационные системы, позволяет накапливать базу знаний для совершенствования профессиональных компетенций сотрудников, их непрерывного обучения.

Применение прогрессивного инструментария контроллинга исполнения бюджетов способствует нивелированию налоговых, экологических, финансовых и других рисков, порожденных вызовами вариабельной внешней среды.

Переход от непрерывного контроля к периодическому, осуществляемому в достаточном и необходимом объеме в контрольных точках, также поддерживает современную парадигму контроллинга, социальную направленность теории организации, повышает рациональность контроля и снижает сопротивление персонала управленческим нововведениям.

Отраженные в диссертационном исследовании рекомендации и предложения по организации информационно-аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов имеют практическую значимость и могут быть внедрены в финансово-хозяйственную деятельность широкого круга экономических субъектов.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе выполнения диссертационного исследования был реализован комплекс теоретических и прикладных работ, обусловленных его уровнем и характером, в частности, всесторонне изучен объект и разработана научная проблема, выбран методологический подход исследования и осуществлена постановка цели и задач. В рамках намеченного направления исследования, определенного паспортом специальности 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (по отраслям и сферам деятельности, в том числе: экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами: промышленность) было проведено научное теоретическое описание проблемы формирования информационно - аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов, сформулированы его принципы, функции, структура, инструменты в условиях процессно-ориентированного подхода.

В ходе проведенного исследования были получены следующие выводы:

- изучение объекта исследования показало, что характер и условия финансово-хозяйственной деятельности пивобезалкогольных предприятий способствуют возникновению высоких рисков неисполнения бюджетов (финансовых, правовых, экологических, социальных, налоговых и др.), что требует построения информационно–аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов, обеспечивающего условия и разумную уверенность достижения бюджетных показателей; в данном контексте информационное обеспечение складывается из внешних и внутренних (учетных и внеучетных) данных;

- определено, что на современном этапе концепция контроллинга ориентирована не только на информационное обеспечение внутренних и внешних пользователей с целью повышения эффективности, обоснованности, оперативности деловых решений, но и моделирование внутренних и внешних

условий хозяйствования; через призму такого понимания контроллинга рассматривается содержание контроллинга исполнения бюджетов;

- определены структурообразующие элементы информационно - аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов, разработана принципиальная схема (модель) его построения на предприятиях с процессной организацией деятельности; научное осмысление составляющих информационно – аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов позволило обозначить место и роль учетных, аналитических и контрольных процессов в составе информационно – аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов;

- сформирован подход к организации учетного комплекса, как составляющей информационного обеспечения контроллинга исполнения бюджетов, в котором интегрированы процессы первичной документальной фиксации данных, их последующего отражения на взаимосвязанных счетах, итогового обобщения в регистрах и отчетах; в условиях высокой конкуренции и неопределенности внешней среды, которую провоцирует также активная деятельность различных сообществ, важным является трансляция информации ходе реализации проектов и состоянии бизнес-процессов для внешних пользователей;

- систематизирован инструментарий контроля и анализа исполнения бюджетов, представленный в трудах отечественных и зарубежных ученых, обоснована целесообразность применения прогрессивных инструментов контроля комплаенс и эджайл в процессе контроллинга исполнения бюджетов; разработан подход контроля и анализа исполнения бюджетов проектов;

- разработан подход к организации точек контроля бюджетов бизнес-процессов, проектов, дополняющий экспертный метод, что позволяет осуществлять текущий контроль в необходимом и достаточном объеме.

Таким образом, реализация в финансово – хозяйственной деятельности экономических субъектов данных методических и практических рекомендаций позволит не только повысить эффективность информационного обеспечения

разработки деловых решений, но и моделировать внешние и внутренние условия хозяйствования исходя из целей компании, снизить информационную энтропию и неопределенность социально – экономических факторов. Достижение поставленных целей, минимизация или полное недопущение/ неповторение отклонений от бюджетных показателей является определяющим критерием эффективности внедрения информационно – аналитического обеспечения контроллинга исполнения бюджетов. Предлагаемые разработки показали высокую эффективность и корректность расчетов.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Акофф Рассел Л. Планирование будущего корпорации / Пер. с англ. – М.: Сирин, 2002. – 256 с.
2. Алексеев А.В. Роль системы контроллинга в управлении устойчивым развитием предприятия / А.В. Алексеев // Новые технологии. - 2008. - №5. С. 14-18.
3. Аналитическая деятельность: теория и методология: монография / М.В. Бойкова, И.Н. Колобова, В.В. Макрусов, Е.О. Любкина, А.В. Кнышов, С.Я. Юсупова. - М.: РИО Российской таможенной академии, 2020. - 138 с.
4. Акбердина, В.В. Контроллинг: анализ, учет, планирование и организация: монография / В.В. Акбердина, Д.Г. Сандлер. – Екатеринбург: Издательство УрФУ, 2007. – 215 с.
5. Ананькина, Е.А. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
6. Андропова А.К. Оперативный контроллинг: учеб. пособие / А. К. Андропова, Е. Д. Печатнова. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 160 с.
7. Анискин Ю.П. Планирование и контроллинг / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. -2-е изд. -М.: Омега-Л, 2015. -280 с.
8. Антонов И.В. Сбалансированная система показателей в контроллинге (на примере нефтегазового холдинга) /И.В. Анискин // Аудит и финансовый анализ. - 2006. - №3. – С. 244-271.
9. Аралбаев, Т.З. Построение адаптивных систем мониторинга и диагностирования сложных промышленных объектов на основе принципов самоорганизации / Т. З. Аралбаев ; Рос. акад. наук, Уфим. науч. центр, Ин-т математики с Вычислит. центром. - Уфа : Гилем, 2003. – С.247.
10. Асаул, А.Н. Управление затратами и контроллинг : учебное пособие для вызов / А.Н. Асаул, И.В. Дроздова, М.Г. Квиниция, А.А. Петров. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 263 с.



11. Афанасьева, Ю.С. Разработка бюджетов как инструмент оперативного контроллинга инновационных процессов промышленного предприятия / Ю.С. Афанасьева, А.Г. Жакевич // Вестник МИЭП. – 2015. - №3.- С. 37-41.
12. Баева Н.Б., Куркин Е.В. Обобщение методов построения интегральных оценок качества на основе трудности достижения цели / Н.Б. Баева, Е.В. Куркин // Вестник Воронежского государственного университета. - 2011. - №11.- С. 84-92.
13. Балабанов, И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта / И.Т. Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 208 с.
14. Бальтцер Б., Хойссер Л. Инструменты контроллинга в науке и практике / Б. Бальтцер, Л. Хойссер // Контроллинг. - 2014. - № (54). – С.14-19.
15. Басова, А.В. Бухгалтерский (управленческий) учет : учеб.пособие / А.В. Басова, А.С. Нечаев. – М.: ИНФРА-М, 2018. – 324 с.
16. Басовский, Л.Е. Прогнозирование и планирование в условиях рынка: Учеб.пособие / Л.Е. Басовский. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 258 с.
17. Безрукова, Т.Л. Принципы, цели и задачи контроллинга в управлении промышленным предприятием / Т.Л. Безрукова, П.А. Петров // Вестник Башкирского государственного аграрного университета. – 2012. - №1. – С.87-90.
18. Беликова Е.А. Роль процесса обучения в контроллинге знаний / Е.А. Беликова // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. - 2010. - №2. - С.122-125.
19. Бердников, В.В. Информационно-аналитические проблемы развития контроллинга эффективности в агробизнесе / В.В. Бердников // Аудит и финансовый анализ. – 2010. - №1. –С.286-297.
20. Бердников, В.В. Проблемы формирования и перспективы применения аналитической модели контроллинга бизнеса / В.В. Бердников // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. - №46. – С. 27-42.
21. Берколайко М.З., Каширина И.Л., Иванова К.Г. Исследование D-оценок Руссмана для управления портфелем активов / М.З. Берколайко. И.Л.

Каширина, К.Г. Иванова // Вестник Воронежского государственного университета. - 2004. - №2. - С.151-159.

22. Бикмаев, А.В. Контроллинг как механизм эффективного управления развитием предприятия в условиях конкурентного окружения / А.В. Бикмаев, М.Н. Павленков, И.М. Павленков. – Нижний Новгород: Издательство Волго-Вятской академии государственной службы, 2011. – 246 с.

23. Бланк, И.А. Управление финансовыми ресурсами / И. А. Бланк. - Москва : Изд-во Омега-Л, 2011. - 768 с.

24. Бодрова Е.Е. Организация управления промышленными предприятиями на базе системы контроллинга: монография / Е.Е. Бодрова. - Смоленск, 2011. - 148с.

25. Боков С.И., Новые подходы к организации внедрения системы контроллинга в корпоративную организацию / С.И. Боков // Новое в экономике и управлении. – М.: МАКС Пресс, 2006. Выпуск 9.

26. Бородушко, И.В. Методология формирования системы контроллинга как инструмента государственного регулирования экономики / И. В. Бородушко. - Санкт-Петербург : Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та экономики и финансов, 2005. - 226 с.

27. Бородушко, И.В. Стратегическое планирование и контроллинг / И.В. Бородушко, Э.К. Васильева. – СПб: Питер, 2006. – 192 с.

28. Бурмистрова, Л.М. Бухгалтерский учет : учебное пособие/ Л.М.Бурмистрова. – 3-е изд., перераб.и доп. – Москва: ФОРУМ : ИНФРА-М, 2019. – 318с.

29. Бушмелева, Г.В. Содержание категории мониторинг социально-экономических и экологических процессов / Г.В. Бушмелева // Управление общественными и экономическими системами. – 2006. - №2. – С.1-9.

30. Варняков, Ю.В. Учетно-аналитическое обеспечение контроллинга в холдингах: монография / Ю.В. Варняков. – М.: Издательство «Проспект», 2008. – 160 с.

31. Вахрушина, М. А. Бюджетирование в системе управленческого учета

малого бизнеса : монография / М. А. Вахрушина, Л. В. Пашкова. - Москва : ИНФРА-М, 2015. – 111 с.

32. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям / М. А. Вахрушина. - 9-е изд., стер. - Москва : Омега-Л, 2011. - 569 с.

33. Вебер, Ю. Введение в контроллинг / Ю.Вебер, У. Шеффер; [пер. с нем. Фалько С. Г., Маликова С. Г., Баев Г. О.]. – М.: Объединение контроллеров, 2014. - 412 с.

34. Владимирова, Л.П. Прогнозирование и планирование в условиях рынка / Л.П. Владимирова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2005. – 399 с.

35. Вознесенский, Э.А. Финансовый контроль в СССР / Э.А. Вознесенский. - М.:Юрид.лит., 1973.-134с.

36. Волкова, О.Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях / О.Н. Волкова. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с.

37. Выборова, Е.Н. Финансовый анализ и диагностика : учебное пособие / Е. Н. Выборова. - Москва : Научная библиотека, 2019. - 148 с.

38. Выборова, Е.Н. Бюджетирование в системе финансовой диагностики субъекта хозяйствования / Е.Н. Выборова // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. - №10. – С. 41-45.

39. Галаган, А.М. Общественное счетоведение : Курс лекций с прил. форм документов и книг / А. М. Галаган. - 2-е изд., перераб. и доп. - Москва : Высшая школа, 1918. – 320 с.

40. Гареев Б.Р. Моделирование как метод бухгалтерского управленческого учета и контроллинга / Б.Р. Гареев // Управленческий учет. - 2013. - №8. - С.51-58.

41. Гедрова А.С., Клементьева Ю.О. Контроллинг как инструмент управления предприятием / А.С. Гедрова, Ю.О. Клементьева // Бизнес-образование в экономике знаний. – 2020. - №1. – С. 13-17.

42. Гибкое развитие предприятия : Эффективность и бюджетирование / В. Н. Самочкин, Ю. Б. Пронин, Е. Н. Логачева и др.. - М. : Акад. нар. хоз-ва при Правительстве Рос. Федерации : Дело, 2000. - 350 с.

43. Глухов, В.В., Медников, М.Д., Коробко, С.Б. Математические методы и модели для менеджмента. 2-е изд., испр. и доп./ В.В. Глухов, М.Д. Медников, С.Б. Коробко. – СПб.: Издательство «ЛАНЬ», 2005. – 523 с.

44. Глущенко, А.В. Развитие методики управленческого учета в газораспределительных холдингах : монография / А. В. Глущенко, Э. Н. Самедова ; М-во образования и науки Российской Федерации, Федеральное гос. авт. образовательное учреждение высш. проф. образования "Волгоградский гос. ун-т". - Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2015. – 174 с.

45. Головина, О.И. Теоретические подходы к формированию контроллинга как компонента управления предприятиями пищевой промышленности / О.И. Головина // Карельский научный журнал. – 2014. - №2.- С. 48-51.

46. Данилочкина, Н.Г. Контроллинг / Н.Г. Данилочкина, Н.В. Чернер. – М.: Доброе слово, 2007. – 294 с.

47. Данилочкина, Н.Г. Управление затратами : учебное пособие / Н. Г. Данилочкина, Н. В. Чернер, А. С. Щербанов ; Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Московский авиационный институт (национальный исследовательский университет). - Москва : Изд-во МАИ, 2019. – 86 с.

48. Дайле, А. Практика контроллинга / Пер. с нем.- М.: Финансы и статистика, 2003. – 336 с.

49. Дедов, О.А. Методология контроллинга и практика управления крупным промышленным предприятием / О.А. Дедов. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 248 с.

50. Дедова Е.С. Проектирование системы развития контроллинга в условиях реорганизации предприятия / Е.С. Дедова // Проблемы управления экономикой в трансформирующемся обществе: сб. статей II всерос. науч.-практ. конф. Пенза, 2005. С. 27-29.

51. Джаксыбекова Г.Н, Мерекеев Е.А. Создание системы оперативного контроллинга / Г.Н. Джаксыбекова, Е.А. Мерекеев // Central Asian Economic Review. - 2012. - №4. - С. 23-29.

52. Джай, К. Шим, Джой Г. Сигел. Основы коммерческого бюджетирования / Пер. с англ./ Дж.К. Шим, Дж.Г. Сигел. – СПб.: Пергамент, 1998. – 496 с.

53. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет с основами МСФО : учебник и практикум для вузов / И.М. Дмитриева. – 6-е изд., перераб.и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2020. – 319с.

54. Добровольский, Е. Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков [и др.] – СПб.: Питер, 2014. – 480 с.

55. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник /Пер с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 655 с.

56. Егоров, Ю.Н., Варакута, С.А. Планирование на предприятии. – М.: Инфра-М., 2001. – 175 с.

57. Ермакова, Н.А. Бюджетирование в системе управленческого учета / Н. А. Ермакова. - М. : Экономистъ, 2004. - 187 с.

58. Ермакова, Н.А. Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н. А. Ермакова. - М. : Экономистъ, 2005. - 297 с.

59. Ермоленко, В.В. Вызовы контроллингу в менеджменте руководителя корпорации / В.В. Ермоленко // Научный журнал КубГАУ. – 2015. - №108(04). – С. 1-16.

60. Ермоленко, В.В. Эволюция контроллинга / В.В. Ермоленко // Контроллинг. – 2011. - №4 (41). – С. 20-28.

61. Живаева, Т.В. Контроллинг : учеб. пособие / Т.В. Живаева, Т.В. Игнатова. – Красноярск : Сиб.федер.ун-т, 2016. – 84 с.

62. Жидкова, Е.А. Развитие учетно-аналитической концепции контроллинга. Теория и методология / Е.А. Жидкова. – «Научная библиотека», 2017

63. Журавин, С.Г. Современные аспекты понимания контроллинга / С.Г. Журавин, Е.С. Замбрицкая, Е.Г. Абдулина, О.И. Ананьева // Актуальные проблемы современной науки, техники и образования. – 2013. - №71. – С. 347-351.

64. Замбаев Х. Н. Государственный финансовый контроль за исполнением бюджетов субъектов Российской Федерации: методический аспект / Х.Н. замбаев // Экономическая наука и практика: материалы III междунар. науч. конф. (г. Чита, апрель 2014 г.). — Чита: Издательство Молодой ученый, 2014. — С. 48-52.

65. Захаров, И.В. Бухгалтерский учет и анализ : учебник для вузов / И.М. Дмитриева, И.В. Захаров, О.Н. Калачева ; под редакцией И.М. Дмитриевой.- Москва : Издательство Юрайт, 2020. – 328с.

66. Иванова, Н.Е. Организационные аспекты эффективного функционирования системы внутреннего контроля на предприятии / Н.Е. Иванова, Н.А. Попова // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. – 2015. - №23. – С. 79-84.

67. Ивашкевич, В.Б. Стратегический контроллинг : учеб. пособие / В.Б. Ивашкевич. –М.: Магистр : ИНФРА-М, 2018. – 216 с.

68. Ивашкевич, В.Б. Оперативный контроллинг / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр : ИНФРА-М, 2011. – 160 с.

69. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр : Инфра-М, 2019. – 448 с.

70. Казакова, Н.А. Информационно-аналитическое обеспечение системы контроллинга финансовой устойчивости / Н.А. Казакова, Е.А. Федченко, Л.А. Черепанова // Финансовая политика: проблемы и решения. – 2013. - №18 (156). – С. 2-6.

71. Калинина Н.М. Методика расчета уровня существенности отклонений целевых параметров управления: реализация информационно-аналитической функции интегрированного контроллинга в промышленных экономических системах / Н.М. Калинина // Контроллинг. – 2013. - №2 (48). – С. 14-19

72. Калинина Н.М. Мониторинг целевых параметров управления как основной элемент системы интегрированного контроллинга / Н.М. Калинина // Вестник Омского университета. Серия «экономика». - 2006. - №3. - С.12-16.

73. Калинина, Н.М. Основы формирования методологического подхода определению категории сущности интегрированного контроллинга / Н.М. Калинина // Омский научный вестник. – 2015.- №2 (136). – С. 220-235.

74. Калиничева, Р.В. Методика формирования единой контрольной системы организации и оценка рисков процедур контроля / Р.В. Калиничева // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2012. - №1 (19). – С. 73-78.

75. Камышанов, П.И. Финансовый и управленческий учет и анализ : учебник / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 592 с.

76. 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.

77. Карминский А.М. Контроллинг / А.М. Карминский, С.Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2006.- 336 с.

78. Карпова, Т. П. Управленческий учет : Т.П. Карпова : Учеб. для вузов. - 2. изд., перераб. и доп. / Т.П. Карпова. - М. : Юнити-ДАНА, 2004. - 351 с.

79. Карпова Т.П., Карпова В.В. Принципы построения и прогнозные возможности расчетно-платежного баланса / Т.П. Карпова, В.В. Карпова // Вестник Финансового университета. – 2015. - №1 (85). – С. 37-53.

80. Климов, С.М., Костевят, А.Н. Контроллинг: вопросы теории практики. / С.М. Климов, А.Н. Костевят.– СПб.: Знание, ИВЭСЭП, 2005. – 391 с.

81. Ковалева, В.Д., Додонова И.В. Контроллинг как инструмент совершенствования системы управления затратами на предприятии / В.Д. Ковалева, И.В. Додонова // Вестник СевКавГТУ, серия «Экономика». – 2004. - № 1 (12). - С. 37-44.

82. Ковалева, Е.Б. Контроллинг в системе управления проектами / Е.Б. Ковалева, И.Г. Ионова // Стратегическое и проектное управление: сборник научных статей. – Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2011. – С. 64-69.

83. Ковалева, Е.Б. Сущность и роль взаимосвязи стратегического и оперативного контроллинга на предприятии / Е.Б. Ковалева // Известия Российского государственного педагогического университета им. А.И. Герцена. – 2008. - №76-1. – С. 163-167.

84. Контроллинг: теория и практика : учебник и практикум для вузов / С.В. Осипов [и др.] ; под общей редакцией С.В. Осипова. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 145с.

85. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина [и др.]; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 279 с.

86. Контроллинг : учебник / А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова ; под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько. – 3-е изд., дораб. – Москва : ИД «ФОРУМ», 2022. – 336 с.

87. Контроллинг на промышленном предприятии : учебник / А.М. Карминский, С.Г. Фалько, И.Д. Грачев, Н.Ю. Иванова, С.Г. Маликова ; под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько. – М.: ИД «ФОРУМ» : ИНФРА-М, 2019. – 304 с.

88. Королева, Л.П. Оценка эффективности контроллинга / Л.П. Королева // Управленческий учет. – 2013. - №1. – С.67-69.



89. Коуз Р. Фирма, рынок и право/ Пер. с англ. М.: Новое издательство, 2007. – 22, 2004с.

90. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners ; Пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.

91. Круглов, Д.В. Эволюция контроллинга в контексте развития управленческих знаний / Д.В. Круглов // Проблемы современной экономики. – 2010. - №2 (34). – С. 170-172.

92. Кузьмина, М.С. Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений / М. С. Кузьмина, И. А. Мещерякова, О. А. Перевертайло. - Москва : Финансы и статистика, 2010. – 397 с.

93. Кузьмина, М.С. Управление развитием мясоперерабатывающих предприятий на основе внедрения процессно-ориентированного подхода : монография / М. С. Кузьмина, П. Н. Студинский, А. В. Шульгин. – Воронеж, 2012. - 174 с.

94. Куприянец, И.М. Понятие бюджетного контроля в дисциплине «Государственные и муниципальные финансы» / И.М. Куприянец // Вестник Томского государственного университета. Серия Экономика. – 2010. - №1(9). С. 41-44.

95. Лукашевич, М. Инструменты контроллинга от А до Я / М. Лукашевич, Е. Тихонова, Х. Фольмут. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 288 с.

96. Лупикова, Е.В. Бухгалтерский учет. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / Е.В. Лупикова. 3-е изд., перераб.и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2020. – 244 с.

97. Львович Я.Е., Каширина И.Л. Математическое моделирование оценок риска допусковых границ в процессе испытаний технических систем // Фундаментальные исследования. 2019. № 10-15. С. 3347-3351.

98. Лытнева, Н.А. Бухгалтерский учет : учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. – 2-е изд., перераб.и доп. – М.: ИД «ФОРУМ» ИНФРА-М, 2019. – 512с.

99. Манн Р. Контроллинг для начинающих: система управления прибылью / Р. Манн, Э. Майер; пер. с нем. Ю. Г. Жукова; под ред. и с предисл. В. Б. Ивашкевича. - Изд. 2-е, перераб. и доп. - Москва : Финансы и статистика, 2006. – 300 с.

100. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих : Пер. с нем. Ю.Г. Жукова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.

101. Майер, Э. Контроллинг как система мышления и управления / Э. Майер. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 92 с.

102. Мизиковский, И.Е. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие. – 2-е изд., исправ. и допол. / И.Е. Мизиковский. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2021. – 144 с.

103. Немировский, И.Б. Бюджетирование. От стратегии до бюджета - пошаговое руководство : пособие по управлению компанией с помощью сбалансированной системы показателей на основе бюджетного планирования и формирования финансовой структуры компании / Б. Немировский, И. А. Старожукова. - Москва : Диалектика, 2008. - 510 с.

104. Нечеухина, Н.С. Контроллинг как механизм повышения эффективности промышленного предприятия в условиях применения информационных технологий / Н.С. Нечеухина, Н.А. Полозова, Т.И. Буянова // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. – 2017.- Т.10. - №4. – С. 176-186.

105. Нечеухина, Н.С. Классификация учетных событий в системе контроллинга / Н.С. Нечеухина, Е.Б. Ковалева // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. - №7. – С. 41-47.

106. Нечеухина, Н.С. Влияние внешней и внутренней среды на эффективность системы контроллинга промышленного предприятия / Н.С. Нечеухина // Экономический анализ: теория и практика. – 2010.- №6. – С. 40-43.

107. Нечеухина, Н.С. Теоретико-методологические положения организации системы контроллинга / Н.С. Нечеухина, В.М. Шарапова, В.М. Шеметов // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2011. - №1 (33). – С. 22-27.

108. Нечеухина, Н.С. Финансовый инструментарий формирования управленческого учета, контроллинга и анализа в структуре стратегического управления предприятием / Н.С. Нечеухина // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2008. - №3 (22). – С. 68-74.

109. Нив Г.Р. Пространство доктора Деминга : принципы построения устойчивого бизнеса / Г.Р. Нив. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. - 370 с.

110. Никулина, О.В. Диагностика внутренних рисков контрагентов предприятия на основе модели финансового риск-контроллинга / О.В. Никулина, А.И. Коваленко // Экономика: теория и практика. – 2013. - №3 (31).- С. 34-39.

111. Новак, Е.В. Бюджетирование с применением бухгалтерского плана счетов / Е.В Новак // Управленческий учет. – 2010. - №10. – С. 103-107.

112. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Пер.с англ. А.Н. Нестеренко; предисл.и науч.ред.Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 80с.

113. Оразбаева А.Т. Контроллинг как инструмент эффективного управления предприятием / А.Т. Оразбаева // Бизнес и корпоративное управление. – 2010. - №2. С. 4-11.

114. Орлов А.И., Орлова Л.А. Применение эконометрических методов при решении задач контроллинга / А.И. Орлова, Л.А. Орлова // Контроллинг. 2003. - №4(8). - С.50-54.

115. Орлов, А.И. Эконометрическая поддержка контроллинга / А.И. Орлов // Контроллинг. – 2002. - №1. – С. 42-53.

116. Основы бухгалтерского учета : учебник / Л.И. Воронина. – Москва: ИНФРА-М, 2020. – 346с.

117. Контроллинг бюджетирования: теория, практика: монография / М.Н. Павленков, Е.В. Лабазова, И.М. Павленков, Н.А. Смирнова; под общ. ред. д.э.н. М.Н. Павленкова. – Нижний Новгород: Изд-во волго-вятской академии гос. службы, 2009 – 294 с.

118. Пархоменко, А.В. Экономико-математические модели контроллинга на промышленном предприятии / Е.Г. Пархоменко, Н.Е. Кирьякова // Актуальные проблемы экономики. – 2013. - №7. – С. 104-109.

119. Перерва П.Г., Коциски Д., Верешне Шомоши М., Кобелева Т.А., Комплаенс программа промышленного предприятия. Учебник / П.Г. Перерва, Д. Коциски, Шомоши М. Верешне. – Харьков-Мишкольц : НТУ «ХПИ», 2019.- 689 с.

120. Петрова, А.Т. Контроллинг как инновационный элемент системы управления: понятие и этапы развития / А.Т. Петрова, Т.В. Живаева // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. – 2013. - №3. – С. 19-28.

121. Писчасов, Ф. Инструментарий контроллинга предприятия / Ф. Писчасов, Е. Попов // Проблемы теории и практики управления. – 2003. - №5. – С. 15-22.

122. Планирование и контроллинг: учебник / Ю. П. Анискин, А.М. Павлова. — 2-е изд. — М.: Омега-Л, 2005. - 280 с.

123. Повышение эффективности отечественной промышленности в модели устойчивого развития: коллективная монография /Под ред. Веселовского М.Я., Кировой И.В., Никоноровой А.В. - М.: Издательство «Научный консультант», 2015 – 252 с.

124. Попова, Л.В. Контроллинг / Л.В. Попова, Р.Е. Исакова, Т.А. Головина. - М. : Издательство «Дело и сервис», 2003. - 192 с.

125. Попченко, Е.Л. Бизнес-контроллинг / Е.Л. Попченко, Н.Б. Ермасова. – М.: Альфа-Пресс, 2006. – 288 с.

126. Просветов, Г.М. Контроллинг: задачи и решения / Г.М. Просветов. – М.: Альфа Пресс, 2010. – 320 с.

127. Постнов, А.Н. Инструменты и методы оперативного контроллинга на предприятиях / А.Н. Постнов // Перспективы развития строительного комплекса. - 2012.- №1 (Том 1). – С.208-212.

128. Рассказова – Николаева, С.А., Шебек, С.В., Николаев, Е.А. Управленческий учет: Учебное пособие / С.А. Рассказова – Николаева, С.В. Шебек, Е.А. Николаев. – СПб.: Питер, 2013. – 496 с.

129. Райхман, Т. Менеджмент и контроллинг. Одни цели – разные пути и инструменты / Т. Райхман // Международный бухгалтерский учет. – 1999. - №5. – С. 26-36.

130. Репин, В.В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов / В.В. Репин, В.Г. Елиферов. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. – 408 с.

131. Романова, М.М. Учет и отчетность как инструменты контроллинга на предприятии / М.М. Романова // Проблемы теории и практики управления. – 2010. - №7. – С. 79-85.

132. Романова, О.А. Интегральная концепция контроллинга: актуальность, становление и перспективы / О.А. Романова, Л.А. Малышева // Экономическая наука современной России. – 2004.- №1. – С. 80-94.

133. Рубцова, М.А. Управляемость во взаимодействии субъектов: традиционные и новые практики / М.А. Рубцова // Социологические исследования. - 2011. - №2. - С.46-53.

134. Савчук, В. П. Управление прибылью и бюджетирование / В. П. Савчук. - 3-е изд. - Москва : Бином. Лаб. знаний, 2012. - 432 с.

135. Салимова, Т.А. Интеграция концепций контроллинга и всеобщего управления качеством в целях повышения эффективности управления предприятием / Т.А. Салимова, Е.Е. Родина // Контроллинг. – 2008. - №2 (26). – С. 30-37.

136. Сайт Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://rosstat.gov.ru>

137. Сайт Управления Федеральной службы государственной статистики по Алтайскому краю и республике Алтай [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://akstat.gks.ru>

138. Серебрякова, Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля : Монография. – М.: ИНФРА-М, 2016.-.328с.

139. Серебрякова, Т.Ю. Внутренний контроль и контроллинг : учебное пособие / Т.Ю. Серебрякова, О.А. Бирюкова ; под ред. Т.Ю. Серебряковой. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 238 с.

140. Серебрякова, Т.Ю. Управленческий учет: учебник / Т.Ю. Серебрякова, О.А. Бирюкова, О.Г. Гордеева, Е.А. Иванов, О.Р. Кондрашова ; под ред. Т.Ю. Серебряковой. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 553 с.

141. Скоун, Т. Управленческий учет: Как его использовать для контроля бизнеса / Т.Скоун; Пер.с англ.Е.А. Ананькиной; Под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 179с.

142. Стоянова, Е.С. Финансовый менеджмент для практиков : Крат. проф. курс / Е. С. Стоянова, М. Г. Штерн; Фин. акад. при Правительстве РФ. Акад. менеджмента и рынка, Ин-т фин. менеджмента. - Москва : Перспектива, 1998. - 238 с.

143. Теория бухгалтерского учета : учебник . – 2-е изд., перераб.и доп. / под общ.ред.проф. Е.А. Мизиковского и проф. М.В. Мельник. – Москва: Магистр: Инфра-М, 2020. – 384с.

144. Управленческий учет: Учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова и др.; Под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб.и доп.- М.: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.

145. 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.

146. Фалько, С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов/ С.Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 272 с.

147. Фалько, С.Г. Миссия контроллинга и проблемы классификации его объектов / С.Г. Фалько, Н.Ю. Иванова // Контроллинг. – 2010. - №1 (34). – С. 36-43.

148. Филько. С.В. Процессно-ориентированный контроллинг затрат судоремонтных предприятий / С.В. Филько // Вестник Сибирского государственного аэрокосмического университета имени академика М.Ф. Решетникова. – 2006 - №2. - С. 196-200.

149. Фуфыгина, М.Н. Факторы, влияющие на формирование системы контроллинга на предприятии / М.Н. Фуфыгина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2008. - №3. – С. 11-22.

150. Хан, Д. 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.

151. Хахонова Н.Н. Развитие методологии контроллинга / Н.Н. Хахонова // Наука и мир. - 2013. - №1. - С. 88-105.

152. Хорнгрен, Чарльз Т. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ; [пер. с англ. Пинус О. А. и др.]. - 10-е изд. - М. [и др.] : Питер, 2005. - 1008 с.

153. Хоуп, Д. За гранью бюджетирования : как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов / Джереми Хоуп, Робин Фрейзер; пер. с англ. Р. А. Кашеева. - Москва : Вершина, 2007. - 270 с.

154. Хруцкий, В. Е. Внутрифирменное бюджетирование : настольная книга по постановке финансового планирования / В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов. - Изд 2-е, перераб. и доп. - Москва : Финансы и статистика, 2008. – 462 с.

155. Хруцкий, В. Е. Системы бюджетирования. Семь шагов по эффективной постановке бюджетирования / В. Е. Хруцкий, Р. В. Хруцкий. - Москва : Финансы и статистика, 2007. – 174с.

156. Худякова, Т.А. Внедрение контроллинговых технологий как способ повышения эффективности деятельности предприятия / Т.А. Худякова // Вестник ЮУрГУ. Серия: Экономика и менеджмент. – 2016.- Т. 10. - №4. – С. 30-36.

157. Худякова, Т.А. Анализ эволюционного развития теории контроллинга в РФ / Т.А. Худякова // Сервис: экономика, техника, образование: межвузовский сборник научных трудов. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2015. – С. 51-54.

158. Худякова, Т.А. Изменение функционала контроллинга под влиянием смены общественной парадигмы / Т.А. Худякова // Сервис: экономика, техника, образование: межвузовский сборник научных трудов. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2015. – С. 68-73.

159. Худякова, Т.А. Эволюция теории контроллинга в мировой практике / Т.А. Худякова // Экономика и менеджмент систем управления. – 2015. – Т. 16. - № 2.2. – С.300-305.

160. Чая, В.Т. Управленческий учет : учебник и практикум для вузов / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 332 с.

161. Чурилова, А.Н. Особенности внедрения и развития системы контроллинга на предприятиях пищевой промышленности / А.Н. Чурилова // Экономика, управление и учет на предприятии. – 2014. - №7. – С. 89-91.

162. Шеффер, У. Введение в контроллинг / У. Шеффер, Ю. Вебер. – М.: Издательство НП «Объединение контроллеров», 2014. – 416 с.

163. Шигаев, А.И. Контроллинг стратегии развития предприятия: учеб.пособие / А.И. Шигаев. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017.-.351 с.

164. Шим, Джей К. Основы коммерческого бюджетирования : Полн. пошаговое рук. для нефинансовых менеджеров / Джей К. Шим, Джойл Г. Сигел; [Пер.: Гладкова И. Г.]. - СПб. : Азбука : Бизнес-Микро, 2001. - XVI, 474 с.

165. Шим, Джей К. Основы бюджетирования и больше : справочник по составлению бюджетов : перевод с английского / Джей К. Шим, Джойл Г.



Сигел ; под общ. ред. В. А. Плотникова. - Москва ; Санкт-Петербург : Вершина ; 2007. - 360 с.

166. Шлягго, Н.Н. Контроллинг: теория и практика : учебник и практикум для вузов / Н.Н. Шлягго. – Москва: Издательство Юрайт, 2022. – 197 с.

167. Энтони, Р. Учет: ситуации и примеры : [Пер. с англ.] / Р. Энтони, Дж. Рис; [Предисл. А. М. Петрачкова]. - [2-е изд., стер.]. - М. : Финансы и статистика, 1996. - 557 с.

168. Этрилл, П. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов / Питер Этрилл, Эдди Маклейни : Пер. с англ. – 4-е изд. – М.: Альпина Паблишер, 2016. – 648 с.

169. Юрьева, Л.В. Интегрированный управленческий учет и анализ инновационной деятельности промышленных предприятий : монография / Л. В. Юрьева, О. В. Баженов, М. А. Казакова. - Москва : ИНФРА-М, 2013. - 156 с.

170. Юсупова, С.Я. Контроллинг: Учебник / С.Я. Юсупова, М.В. Бойкова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2019. – 368 с.

171. Becker G.S. The Economic Approach of Human Behavior. Chicago<sup>^</sup> University of Chicago Press, 1976

172. Dhalman C.J. The Problem of Externality // The Journal of Law and Economics. Vol.22 (April 1979). №1. P.148.

173. Deyhle A. Controller-Praxis, 1 Bd., Unternehmensplanung und Controllerfunktion, 8. Aufl. Munchen, 1998.

174. Emmanuel C., Otley D. Accounting for Management Control. London, 1995. 385 p.

175. Hahn, D. Controlling: Stand and Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung des CIM – Konzeptes / D. Hahn. – Saarbrucker Arbeitstagung. Heidelberg, 1987. – P. 3–39.

176. Hahn F. General Equilibrium Theory // In The Crisis in Economic Theory / Ed. By B. Daniel, C. Irving. N.Y.: Basic Books, 1981. P.131.

177. Hopkin P. Fundamentals of risk management: understanding, evaluating and implementing effective risk management. New York: Kogan Page Publishers.

178. Horvath, P. Vahlens grosses Controllinglexikon / P. Horvath, T. Reichmann. – Munchen, 1993.
179. Horvath, P. Controlling / P. Horvath, R. Gleich, M. Seiter. – Munchen: Franz Vahlen Verlag, 2015. – 517 p.
180. Kagel J.H., Battalio R.C., Rachlin H., Green L. Demand Curves for Animal Consumers // Quarterly Journal of Economics. Vol. 96 (February 1981). №1. P.1-14.
181. Küpper, H.U. Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht / H.U. Küpper. –Heidelberg: Physica-Verlag, 1987. – P. 32–116.
182. Lerner A. The Economics of Control. N.Y.: Macmillan &Co., 1944.
183. Pigou A.C. The Economics of Welfare / 5<sup>th</sup> ed. London: Macmillan &Co., 1952.
184. Robinson A. Arthur Cecil Pigou // International Encyclopedia of the Social Sciences. N.Y.: Macmillan Co and Free Press, 1968. Vol. 12. P. 364.
185. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations / Ed. By R.H. Campbel, A.S. Skinner, text ed. By W.B. Todd. Oxford, 1976. Vol. 1. P. 267.
186. Spranzi A. Introduzione allo studio della variabilità dei costi di produzione. A. Giuffre. Milano. 1964. 459 p.
187. Upchurch A. Management Accounting: principles and practice. London, 2005. 413 p.
188. Vorozhbit Elena G., Vyskrebentseva Anna S., Laskina Maria V. The use of margin analysis for management decision-making in the baking industry// Revista ESPACIOS. 2019. No. 10, pp. 40-45.

## ПРИЛОЖЕНИЕ

## Приложение 1

## Оценка соответствия позаказного и процессного подхода особенностям деятельности пивобезалкогольных предприятий

Особенности деятельности пивобезалкогольных предприятий	Факторы, оказывающие влияние на проведение контроллинга планов	Требования к контроллингу планов	Соответствие предъявляемым требованиям	
			Традиционный позаказный подход	Процессно-ориентированный подход
Сложность технологического процесса	Совершенствование технологических и производственных процессов; большое количество отслеживаемых параметров	Унификация выполняемых операций; необходимость отслеживания ограниченного количества метрик, описывающих процессы	+/-	+
Индивидуальный характер производства			+/-	+
Высокий удельный вес автоматизированных операций			+/-	+
Значительная сезонность продукции, высокая значимость временного параметра	Своевременное выполнение отдельных этапов производства	Необходимость обеспечения своевременного контроля промежуточных производственных процессов; минимизация затрат на контроллинг	-	+
Существенная стоимость исходного сырья	Реализация мероприятий по контролю расхода материалов и сырья	Обеспечение возможности определения виновного лица	-	+
Высокая доля условно-постоянных расходов; непрерывный контроль качества и безопасности продукции	Совершенствование планирования и учета производственных затрат	Обеспечение обоснованного распределения условно-постоянных затрат между видами продукции; необходимость оперативного контроля затрат на всех этапах производства и продажи продукции	+/-	+
			-	+

## Ключевые аспекты в определении понятия «контроллинг» отечественными и зарубежными авторами

Ключевой аспект	Цель контроллинга	Автор
<i>Философия управления, менталитет менеджера:</i> -способ функционирования предприятия; -состояние менеджмента предприятия; -образ мышления руководителей; - концепция управления;	-эффективное использование ресурсов; -развитие предприятия в долгосрочно перспективе; - достижение желаемого состояния предприятия в будущем;	Шляго Н.Н., Фалько С.Г., Фрайберг Ф., Юсупова С.Я., Бойкова М.В., Петренко С.Н., Юдина Л.Н., Майер Э., Фольмут Й., Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т.А., Круссер Н.Г., Ковалева Е.Б., Чурилова М.Д.
<i>Сложная конструкция Интеллектуальный сервис</i>	-разработка и принятие управленческих решений; -управление бизнес-процессами; - подготовка решений при включении интеллектуального человеческого капитала и внедрении	Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г., Данилочкин С.В., Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г.
<i>Метасистема управления</i>	-разработка и принятие управленческих решений; - координация процессов менеджмента, обеспечение обратной связи в контуре регулирования;	Малышева Л.А.
<i>Система, подсистема:</i> -управления организацией; - управления процессом достижения целей; - регулирования; -информационно-аналитического обеспечения менеджеров; - инновационная система; - риск –контроллинг;	-достижение целей предприятия; -поддержка управления; -разработка и принятие управленческих решений;	Гомонко Э.А., Тарасова Т.Ф., Раздорожный А.А., Хан Д., Хорват П., Уткин Э.А., Слуцкий М.Л., Райхман Т., Фуфыгина М.Н., Фельдман Е.И., Павленко М.Н., Ивашкевич В.Б., Одегов Ю.Г., Никонова Т.В., Хорев А.И., Журав Ю.В., Балабанова Л.И., Манн Р., Майер Э., Рубцов С.В., Бородушко И.В., Юсупова С.Я., Романов С.Н., Кидаева Э.Э., Нечеухина Н.С., Ваганова А.С., Сахаров Г.С.
<i>Обособленное направление экономической работы</i>	-устойчивое развитие предприятия; - поддержка внедрения усовершенствований; -достижение целей предприятия; -разработка и принятие управленческих решений;	Живаева Т.В., Игнатова Т.В. Оразбаева А.Т., Банникова Н.В., Ананькина Е.В., Дайле А., Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т.А.

<p><i>Функция:</i>  -менеджмента;  -поддержки руководства;  -сервисная функция;  -управления;</p>	<p>-повышение эффективности управления;  -рефлексия;  - эффективная работа в долгосрочной перспективе;</p>	<p>Вебер Ю., Х.-У. Кюппер, И. Гусева,  Пич Э., Шерм Э., Антонов И.В.,  Пчелинцева И.Н.</p>
<p><i>Инструмент управления;</i>  <i>Набор процедур, методов, действий;</i></p>	<p>-разработка и принятие управленческих решений;</p>	<p>Андропова А.К., Печатнова Е.Д.,  Прайсслер П., Ивашкевич В.Б.,  Шестовская Е.Б.</p>

## Периодизация, факторы и направления эволюции концепции контроллинга

Период, предшествующий современному			Современный период
1900-1930гг.	1930-1950гг.	1950-1990гг.	с 1990г.
<p>Промышленный рост в США на рубеже XIX-XX веков; научно-техническая революция способов производства; монополизация бизнеса; потребность в научно-обоснованных, формализованных методах учета и управления; Г.Эмерсон разрабатывает метод учета себестоимости по нормативным затратам (1900г.), излагает основные идеи процессного подхода в 12 принципах управления (точно поставленные цели, здравый смысл, компетентная консультация, дисциплина, справедливое отношение к персоналу, быстрый, надежный, полный, точный и постоянный учет, диспетчирование, нормы и расписания, нормализация условий, нормирование операций, письменные стандартные инструкции, вознаграждение за производительность); Ф.У. Тейлор обосновал концепцию разделения труда, сформулировал «ряд богатейших научных завоеваний в деле...выработки правильнейших приемов работы, введения наилучших систем учета и контроля и т.д.»(1911г.);</p>	<p>Великая депрессия 1929-1933гг.; Учреждение Controllars Institute of America в 1931г.; 1934г. Создан журнал «The Controller»; разработка концепции tableau de bord во Франции (1932г.); 1944г. создан научно-исследовательский институт «Controllarship Foundation»; Дж.Гаррисон сформулировал основы «Директ-костинга» (1936г.); Дж.Хиггинс изложил основы системы учета по центрам ответственности, обеспечивающей внутрифирменное управление (1952г.); начало массового внедрения системы «Директ-костинг» после описания этого метода Американской ассоциацией бухгалтеров (1953г.);</p>	<p>Рост промышленного производства и ВВП стран Европы как предпосылка становление немецкой модели контроллинга; широкое распространение концепции центров ответственности, организация центров прибыли на крупных предприятиях германии (1965г.); А.Дайле формулирует концепцию управленческого учета и контроллинга как эффективных инструментов управления прибылью компании; создание Института контролеров по вопросам образования в области планирования предприятий и учета (1970г.); открытие Controller-Institut zur Ausbildung in Unternehmensplanung und Rechrechnungswesen GmbH, Cauting (институт контроллеров по вопросам образования в области планирования предприятия и учета); проведение частных и общественных консультаций по вопросам организации и внедрения системы управленческого учета и контроллинга (1971г.) в «Controller-Akademie» (Академии контроллеров);</p>	<p>Развитие концепции управления бизнес-процессами, BPM (1990г.) и процессного контроллинга; концепция ключевых показателей результативности; стратегический контроллинг; переориентация концепции контроллинга на оптимизацию интересов не только внутренних, но и внешних пользователей информации (стейкхолдеров), развитие концепции Corporate Governance связано с выходом работы Э.Фридмена «Стратегический менеджмент: концепция заинтересованных сторон»;</p>

<p>замена линейной структуры управления на Злинейно-функциональную; Дж.Ч. Гаррисон внедряет систему нормативного контроля затрат и разрабатывает рекомендации по применению метода управления по отклонениям в компаниях (1911г.). Развитие системы управления издержками компании как основного инструмента повышения прибыльности и конкурентоспособности; разработка и внедрение планово-учетных методов; главная цель контроллинга – обеспечение информацией владельцев компаний о реальном положении дел, в первую очередь, с помощью данных учета.</p> <p>Функции контроллинга: документирование, контроль над использованием ресурсов государства и предприятия, ревизия.</p> <p>Классическая школа научного менеджмента Ф.У. Тейлора четко делит роли управляющих и управляемых: управляющие создают четкие, детальные правила, благодаря которым обеспечивается рост производительности труда и заработной платы управляемых, освобожденных от несвойственной им организационной работы. Каждый</p>	<p>П.Друкер предложил концепцию управления по целям Management by objectives; переименование Института Контроллеров Америки в «Financial Executive Institute» (FEI); распространение контроллинга в странах Европы; Переориентация управления на изучение и прогнозирование влияния внешних факторов, стратегическое развитие компаний; развитие контроллинга происходит по двум направлениям (дуализм): англо-саксонского (американского) и европейского (немецкого); прикладная направленность развития контроллинга (прагматический подход) в США; формирование теоретической базы контроллинга в Европе; контроллинг рассматривается как область management accounting.</p>	<p>официальное признание управленческого учета как самостоятельной подсистемы бухгалтерского учета (1972г.); издание журнала «Controller», популяризирующего и пропагандирующего философию и идеи контроллинга (1989г.); Р.Каплан и Д.Нортон разработали новый подход стратегического управления Balanced Scorecard, как возможный инструмент координации бизнеса (1992г.); авторы концепции реинжиниринга М.Хаммер и Д.Чампи обосновали необходимость перехода к процессно-ориентированному способу организации операционной и управленческой деятельности; системная перестройка экономики России, активное развитие контроллинга в банковском секторе; быстрая переориентация концепции контроллинга с учета затрат на многоаспектное понятие, включающее планирование, бюджетирование, управление затратами, разработку деловых решений, коммуникацию и координацию; Обособление служб контроллинга на предприятиях; контроллинг является поставщиком и интерпретатором информации для менеджеров, координатором деятельности экономического субъекта на основе</p>	<p>формирование концепции стратегического управления экономическим субъектом, складывается система стратегического планирования, стратегического учета и контроля; компании нацелены как на достижение собственных финансово-экономических параметров, так и удовлетворение интересов широко круга стейкхолдеров. Дальнейшее развитие контроллинга происходит в направлении децентрализации, самоорганизации, самоконтроля и самоуправления. Ориентация на оптимизацию интересов заинтересованных лиц, снижение издержек конфликта государства, владельцев бизнеса, кредиторов, акционеров, персонала, конкурентов, социальных и экологических институтов, местного</p>
--	---	---	---

<p>занимается своим делом, способствуя успеху предприятия.          Научная организация труда В.И. Ленина.          Моральная заинтересованность и ответственность.</p>	<p>Функции: разработка научно-обоснованных методов управления текущей деятельностью предприятия.          Концепция участия в управлении, делегирование управленческих полномочий. Моральная заинтересованность ответственность.</p>	<p>применения ЭВМ.          Функции: стратегическое управление, совершенствование инструментария контроллинга (бюджетирования, планирования, контроля, анализа, учета).          Соуправление организацией, полноценная материальная ответственность за результат.</p>	<p>сообщества, имеющими специфические интересы, нормы и правила поведения.          Функции: моделирование внешнего экономического пространства финансово-хозяйственной деятельности компаний.          Организационное самообучение, моральная ответственность, материальная ответственность как упущенная выгода.</p>
---	--	--	---



**Метафоры, использованные для изучения сущности понятия "контроллинг"**

Области сравнения	Информационно-контрольный механизм Авторитарная модель	Живой организм Поддерживающая модель	Нейронная сеть Развивающая модель
Видение	<p>Механизм, позволяющий, с одной стороны, осуществлять контроль за распределением, перераспределением всех видов имеющихся ресурсов, практически реализованный в формализованных планах и сметах, с другой стороны, отслеживать и оценивать степень их выполнения, управлять отклонениями с целью настройки внутренних организационных процессов. Контроллинг осуществляет функции документирования, контроля и рационализации операций, ориентируясь на ретроспективные данные, заведенный регламент. Контроллер выступает в роли регистратора.</p> <p>Складывание концепции контроллинга, определение его места и роли в управлении компанией. Накопление опыта, разработка, описание, апробация способов, методов в теории и практике контроллинга.</p> <p>Плановые показатели определяются путем экстраполяции прошлого.</p>	<p>Инструмент, позволяющий в первую очередь своевременно реагировать на внешние изменения, адаптировать и развивать организацию в условиях перемен не только в краткосрочной, но и долгосрочной перспективах. Задачи контроллера лежат в области стратегического планирования, согласования и координации функций подразделений компании, разработки новых методов и инструментов анализа, планирования. Контроллер выступает в роли новатора и навигатора.</p> <p>Включение контроллинга в контур системы управления предприятием через отдельные функции. Массовое применение контроллинга предприятиями различных сфер экономической деятельности и форм собственности. Разработка специализированного программного обеспечения. Рефлексия, анализ, обучение. Предвидение изменений, заблаговременное формирование реакции на них.</p>	<p>Многоаспектная, самонастраивающаяся система, являющаяся структурной составляющей менеджмента организации. Точечный механизм, опирающийся на критерии времени, качества, экономичности, возможности создания ценности для компании. Контур прямой и обратной связи настроены на оперативное выявление отклонений и реагирование только на существенные расхождения. Непрерывное обучение, создание новых знаний. Активное делегирование полномочий.</p> <p>Наивысший уровень развития контроллинга, характеризующийся балансом всех его функций, имеющий целью не только достижение финансовых показателей, но и соблюдение моральных ценностей.</p> <p>Гибкие экстренные решения на стремительные изменения.</p>
Цель	<p>Оптимизация затрат, поиск резервов повышения производительности труда и финансовых результатов, оценка рентабельности товаров.</p>	<p>Рост стоимости компании, прогноз эффективности товарных позиций.</p>	<p>Совершенствование бизнес-процессов, моделирование внешней среды, креативный менеджмент, digital-технологии, экономика знаний, развитие творческого потенциала сотрудников.</p>

Информационное пространство	Внутрифирменная информация, преимущественно производственная. Ретроспективные данные.	Внутренняя и внешняя информация, включающая прогнозы социально-экономического развития отрасли, региона, статистические данные, показатели финансово-хозяйственной деятельности отечественных и зарубежных конкурентов.	Широкий спектр информационных источников.
Единица анализа	Фирма, продукт, ресурсы.	Отрасль, фирма, продукт, ресурсы.	Процессы, нематериальные активы, траектории развития.
Временные границы	Преимущественно краткосрочные.	Постепенный отказ только от краткосрочных периодов, переход к стратегическим целям и задачам.	Преимущественно стратегический контроллинг.
Области исследования	Структурные условия функционирования фирм, позиционирование предприятия относительно конкурентов.	Стратегическое взаимодействие фирм.	Процессы, создающие ценность для потребителя.
Применяемые инструменты	Смета доходов и расходов, стандарт-костинг, абзорпшен-костинг.	Гибкое планирование, бенч-маркетинг, директ-костинг, анализ безубыточности.	Процессно-ориентированные технологии, система сбалансированных показателей, отчетность по ключевым показателям, концепция стейкхолдеров, agile, комплаенс-контроль, управление рисками.

## Сравнительная характеристика контроля, аудита, ревизии, инвентаризации и контроллинга

Область сравнения	Контроль	Аудит	Ревизия	Инвентаризация	Контроллинг
Цель	Сопоставление фактических и плановых данных	Подтверждение достоверности отчетности	Обеспечение сохранности имущества предприятия и эффективности хозяйственных операций	Установление фактического наличия имущества и финансовых обязательств	Достижение целей предприятия, разработка управленческих решений.
Применяемые методы	Методы документального контроля	Методы документального контроля	Методы документального и фактического контроля	Методы документального и фактического контроля	Методы документального и фактического контроля
Используемая информация	Внутренняя	Внутренняя	Внутренняя	Внутренняя	Внутренняя и внешняя
Оформление результатов	Аналитическая записка, отчет	Отчет аудитора, аудиторское заключение	Акт, приказ руководителя о мерах по устранению нарушений	Описи, акты, приказ руководителя по урегулированию инвентаризационных разниц	Аналитические записки, отчеты, приказы руководителя по реализации разработанных деловых решений
Способы воздействия на виновных лиц	Административные	Административные, уголовные	Административные	Отсутствуют, административные, уголовные	Административные

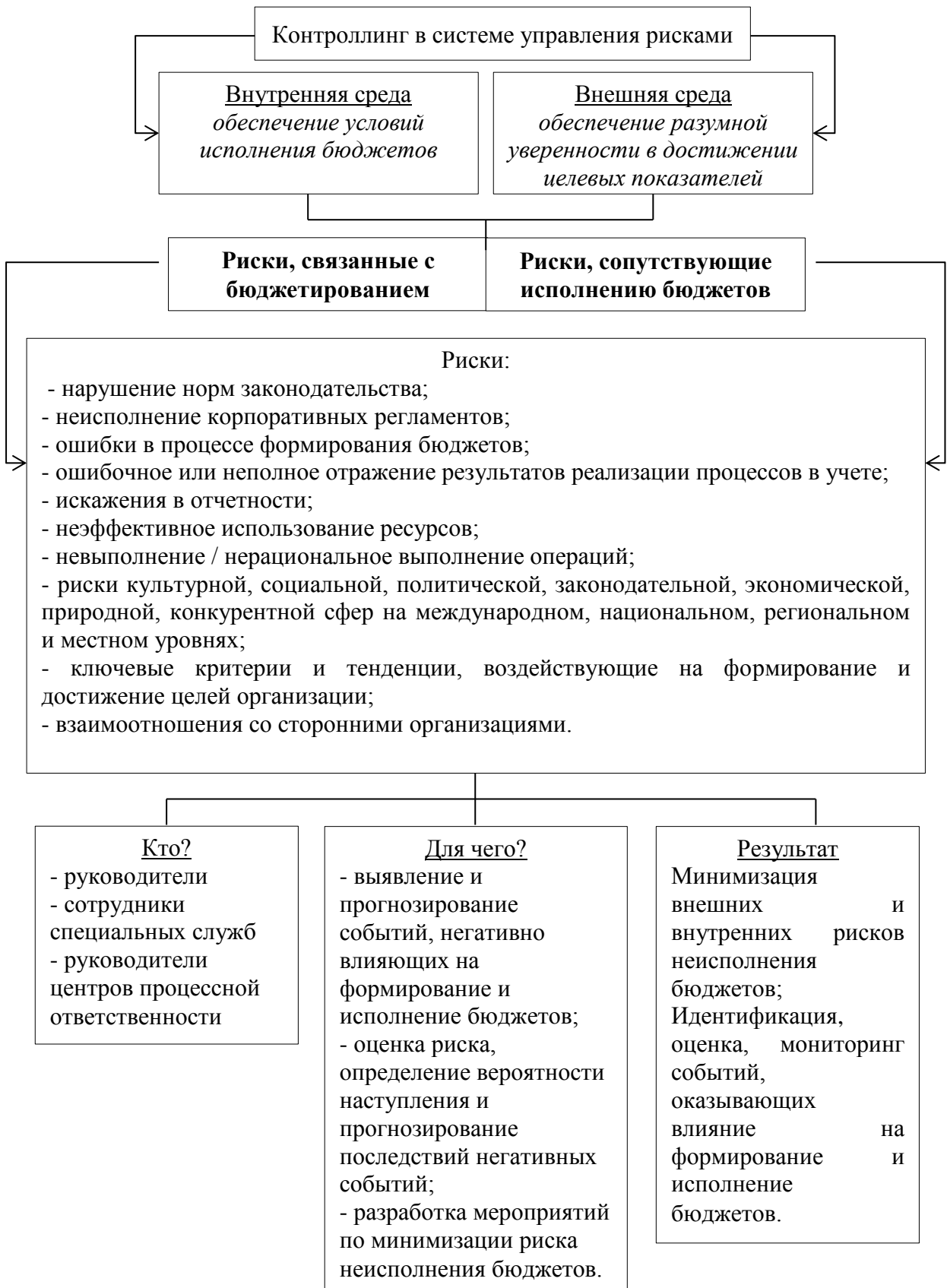
По периодичности	Постоянный, периодический	Периодический	Периодический	Периодический, внезапный	Постоянный, периодический, внезапный
Полнота проверки	Сплошной, выборочный, сквозной	Выборочный	Сплошной, выборочный	Сплошной	Сплошной, выборочный, сквозной
По времени осуществления	Текущий, последующий, предварительный	Последующий	Последующий	Последующий	Предварительный, текущий, последующий
По отношению к бизнес-процессам	Встроенный, надстроенный	Надстроенный	Встроенный, надстроенный	Встроенный	Встроенный, надстроенный
В зависимости от субъекта	Внутренний	Внешний	Внутренний	Внутренний	Внешний, внутренний



### Типология и характеристика видов контроллинга



### Функции контроллинга в управлении бюджетными рисками



## Содержание контроллинга исполнения бюджетов предприятия

<p><b>ЦЕЛЬ.</b> Обеспечение движения предприятия по запланированной траектории и достижения текущих и стратегических целевых показателей результативности и эффективности</p> <p><b>ЗАДАЧИ.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Формирование многокомпонентной информационной базы для оценки степени достижения целевых показателей в соответствии с принятым в компании горизонтом планирования;</li> <li>2. Формализация отклонений фактических показателей от их плановой величины путем проведения текущего мониторинга, итогового контроля и анализа исполнения планов, выявление причин и последствий отклонений;</li> <li>3. Систематизация и обобщение объективных закономерностей, выражающих наиболее важные и систематически повторяющиеся тенденции, устойчивые взаимосвязи в системе контроллинга планов;</li> <li>4. Координация и регулирование деятельности исполнителей путем выработки соответствующих ситуации деловых решений по минимизации последствий выявленных отклонений и направленных на достижение утвержденных целей;</li> <li>5. Контроль и анализ эффективности использования ресурсов, бизнес-процессов и операций, формирующих потенциал компании, выявление неиспользованных резервов, разработка направлений их освоения;</li> <li>6. Предупреждение возникновения неблагоприятных отклонений;</li> <li>7. Прогнозирование и моделирование социально-экономического пространства деятельности организации;</li> <li>8. Обоснование управленческих решений в ходе реализации планов в части их корректировки, разработки стимулирующих и мотивационных воздействий;</li> <li>9. Обучение исполнителей, мотивация на соблюдение стандартов, правил и установленных целевых показателей.</li> </ol>	<p><b>ФУНКЦИИ.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Информационная</li> <li>2. Контрольная</li> <li>3. Регулирующая</li> <li>4. Мобилизующая</li> <li>5. Координационная</li> <li>6. Моделирующая</li> <li>7. Профилактическая</li> <li>8. Обучение, развитие</li> </ol>
---	---





**Классификация отклонений, определяемых на этапе контроллинга  
исполнения бюджетов**

Признак классификации	Виды отклонений	Характеристика
По периодичности	- оперативные  - текущие  - итоговые	Выявляются в ходе оперативного контроля, продолжительность периода определяется исполнителем, исходя из общего хронометража бизнес-процесса (час, смена, декада). Определяются на основе контроллинга исполнения бюджетов за месяц, квартал, как правило нарастающим итогом. Определяются на этапе итогового контроллинга исполнения бюджетов по итогам финансового года.
По составу	- однокомпонентные - комплексные	Включают либо регулируемое, либо нерегулируемое отклонение. Содержат как регулируемое, так и нерегулируемое отклонение.
По характеру	- разовые - периодические - систематические	Не повторяющееся. Фиксируются периодически. Возникают регулярно.
В зависимости от регулирующих мероприятий	- нейтральные  - корректирующие действия исполнителей  - корректирующие бюджет	Не несут корректирующей нагрузки.  Направлены на достижение запланированных показателей путем повышения исполнительской ответственности. Возникают при наличии существенных отклонений в условиях реализации бюджетов от запланированных.
По степени влияния на целевые показатели	- существенные - несущественные	Размер отклонения превышает установленный предел. Величина отклонения находится в установленных пределах.
По способу оценки допустимых пределов отклонений	- установленные экспертом  - установленные при помощи статистического анализа - комбинированные	Пределы допустимых отклонений устанавливаются исходя из экспертного мнения. Обоснованная оценка границ отклонений на основе статистического инструментария.  Одновременное использование экспертного мнения и статистических
По характеру влияния на целевые показатели	- благоприятные  - неблагоприятные	Отклонение, оказывающее положительный эффект на результирующий показатель. Отклонение, оказывающее отрицательный эффект на результирующий показатель.

## Продолжение приложения 10

В зависимости от уровня контролируемого показателя	- отклонение результирующего показателя - отклонение факторных показателей	Как правило, общее отклонение.  Раскрывает причины отклонения результирующего показателя
По периоду действия	- имеющие пролонгированный эффект - имеющие кратковременный эффект	Нивелируются в течение нескольких последующих периодов  Нейтрализуются в отчетном периоде
По степени регулирования	- регулируемые  - частично регулируемые  - нерегулируемые	Имеющие прямую функциональную зависимость между «входом» и «выходом» процесса. Возникают в результате принятых руководством управленческих решений, при этом отсутствует причинно-следственная связь между «входом» и «выходом» процесса. Влияние на которые невозможно в пределах краткосрочного периода.
По возможности устранения	- устранимые  - неустраимые	Локализованные отклонения, последствия которых можно устранить управленческими решениями. Являющиеся прямым резервом, освоение которых способствует реализации целей. Локализованные отклонения, последствия которых неустраимы. В большинстве случаев наличие данных отклонений требует корректировки бюджетов.
В зависимости от объекта анализа	- отклонение по бизнес-процессу - отклонение по центру ответственности - отклонение по статье затрат - .....	Выявляются на соответствующем уровне управления
В зависимости от базы сравнения	- полученные при сравнении с показателями прошлых периодов - полученные при сравнении с показателями конкурентов - полученные при сравнении с нормативными значениями	Характеризуют динамику показателя в абсолютных и/или относительных величинах.  Служит для определения положения предприятия на рынке, направлений дальнейшего развития.  Оценка достижения/ недостижения экономически обоснованных норм, показателей.

## Продолжение приложения 10

В зависимости от направленности	- внутренние  - внешние	Отклонения, вызванные организационно-технологическими и управленческими особенностями процесса. Обусловлены изменением внешних факторов деятельности.
По степени персонификации виновников	- персонифицированные  - обезличенные	В результате контрольно-аналитических процедур установлено лицо, допустившее отклонение. Применяемый контрольно-аналитический инструментарий не позволяет определить виновное в возникновении отклонения лицо.
По степени отражения в учете	- учтенные  - неучтенные	Локализованные в системе учета отклонения, данные о них используются в управлении. Нелокализованные в системе учета отклонения. Невозможность установить причины, виновников и обстоятельства возникновения, невозможность эффективно использовать информацию о них в управлении.
По действенности системы контроллинга исполнения бюджетов	Отражает проблемы в функционировании самой системы контроллинга исполнения бюджетов	- низкая квалификация персонала службы контроллинга. - несвоевременность процедур контроллинга. - недостаточность процедур контроллинга.

## Комплекс факторов, определяющих особенности контроллинга бюджетов пивобезалкогольных предприятий

Макроэкономические факторы	Отраслевые факторы	Организационные факторы	Влияние на контроллинг исполнения бюджетов
Реализация государственной политики повышения качества товаров и услуг, Стратегии по формированию здорового образа жизни	Законодательное закрепление содержания компонентов в продукте (80% солода, не более 20% несоложёных зернопродуктов, из них не более 2% сахаросодержащих продуктов), что создает дополнительную нагрузку на производителей солода, ячменя и пивоваренные компании.	Сплошной контроль состава и качества продукции, существенные расходы на обеспечение качества, в том числе и на сертификацию по международным стандартам	Существенная доля накладных расходов, необходимость использования современных методик их распределения.
Вступление России в ВТО, открытие рынка для транснациональных корпораций, новые стандарты качества продукции (стандартизация ISO)	Усиление конкуренции и вместе с тем жёсткая регламентация сбыта пива (ограничения рекламы в средствах массовой информации, ограничение времени и точек продаж, возраста покупателей, применения ПЭТ-тары)	Большая доля затрат, связанных с продвижением товара на рынок, невозможность использования стандартных рекламных акций требует реализации новых форматов дорогостоящих широкомасштабных рекламных проектов	Наличие бюджетов проектов (маркетинговых, по поддержанию положительного имиджа, благотворительных). Высокая интенсивность производственных операций, фондоемкое производство.
Направленность государственной политики на увеличение налогов и сборов	Сложная система налогообложения и усиление налогового бремени в части продажи пива.	Необходимость постоянного поиска внутренних и внешних источников стабилизации финансового положения компании, конкурентных преимуществ.	Нестабильный объем продаж снижает точность прогнозов.

Кризисные явления, рост курса иностранных валют, введение санкций и контрсанкций	Падение платежеспособного спроса, сокращение объемов производства и продажи продукции на экспорт.	Сложности планирования затрат, определения себестоимости продукции. В то же время нестабильность курсов иностранных валют снижают достоверность бюджета материальных затрат.	Незапланированные корректировки бюджетов.
Отсутствие скоординированной государственной поддержки предприятий-смежников (в частности, предприятий растениеводства, поставляющих рожь, кукурузу, пшеницу)	Сложная разветвлённая система взаимодействия с предприятиями-смежниками, но при этом неразвитость кооперативных связей со смежниками. Зависимость от сезонного фактора в сельском хозяйстве, и, как следствие, сырьевая зависимость от иностранных поставщиков.	Дополнительная нагрузка на систему планирования, необходимость временной синхронизации процессов снабжения, производства, сбыта. Высокая материалоемкость продукции, наличие возвратных отходов определяет необходимость детального контроля над затратами.	Сложная многоуровневая структура операционного бюджета, комбинационное ресурсное планирование, сложности в определении отклонений по отдельным видам сырья.
Государственная регламентация организации пищевых производств	Особенности организации производственного процесса	Процесс изготовления продукции представляет собой последовательность основных и вспомогательных технологических стадий, побочных производств, естественных и технологических операций. Наличие специализированного складского хозяйства, холодильного оборудования.	Высокотехнологичный и многооперационный характер производства создает условия для внедрения процессно-ориентированного бюджетирования, требует отдельного учета затрат по бизнес-процессам, операциям. Необходимость соблюдения рецептурного состава требует наличия эффективного нормативного хозяйства, учета и контроля отклонений от норм, своевременного изменения норм, а также ведения учета и контроля сверхнормативных потерь продукции. В условиях процессно-ориентированного бюджетирования объекты учета затрат не совпадают с объектами калькулирования.

**Справочник сфер и видов деятельности, бизнес-процессов, операций и действий пивобезалкогольных предприятий**

Вид деятельности	Шифр	Бизнес-процесс	Шифр	Процесс	Шифр	Действие	Шифр
Сфера деятельности- Экономическая							
Производство напитков	01	1. Производство пива	01.111.	<b>I. ПРЕДПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СТАДИЯ:</b> Формирование портфеля заказов Подготовка воды Снабжение Лаборатория Транспортировка Подготовка производства Подготовка и освоение новых производств Управление операцией и тех.обслуживание .....	01.111.001.1.0.	– Поиск покупателей, договорная работа с покупателями - Поиск поставщиков, договорная работа с поставщиками – Забор воды – Очистка воды - Обработка воды УФ-лучами	101
					01.111.002.2.1.		102
					01.111.003.1.0.		103
					01.111.004.2.3.		104
					01.111.005.2.3.		105
					01.111.006.2.3.		106
					01.111.007.1.0.		107
					01.111.008.2.3.		108
					.....		.....
		2. Производство минеральной воды	01.112.	Формирование портфеля заказов Подготовка воды Снабжение Лаборатория Транспортировка Подготовка производства Подготовка и освоение новых производств Управление операцией и тех.обслуживание .....	01.112.001.1.0.	– Разгрузка материалов – Контроль качества – Документальное оформление поступления и движения материалов – Транспортировка материалов .....	109
					01.112.002.2.1.		.....
					01.112.003.1.0.		.....
					01.112.004.2.3.		.....
					01.112.005.2.3.		.....
					01.112.006.2.3.		.....
					01.112.007.1.0.		.....
					01.112.008.2.3.		.....
					.....		.....
3. Производство безалкогольных напитков	01.113.	Формирование портфеля заказов Подготовка воды Снабжение Лаборатория Транспортировка Подготовка производства Подготовка и освоение новых производств Управление операцией и тех.обслуживание .....	01.113.001.1.0.		.....		
			01.113.002.2.1.		.....		
			01.113.003.1.0.		.....		
			01.113.004.2.3.		.....		
			01.113.005.2.3.		.....		
			01.113.006.2.3.		.....		
			01.113.007.1.0.		.....		
			01.113.008.2.3.		.....		
			.....		.....		

Вид деятельности	Шифр	Бизнес-процесс	Шифр	Процесс	Шифр	Действие	Шифр
		<b>1. Производство пива</b>	01.121.	<b>II. ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СТАДИЯ:</b> Приготовление пивного солода Приготовление пивного сусла Приготовление пива Лаборатория Розлив .....	01.121.001.2.1. 01.121.002.2.1. 01.121.003.2.1. 01.121.004.2.3. 01.121.005.2.2. .....	- Дробление зернопродуктов - Затираание - Фильтрование затора - Варка сусла - Осветление сусла	201 202 203 204 205
		<b>2. Производство минеральной воды</b>	01.122.	Управление операций и техобслуживание Газирование Приготовление минеральной воды Лаборатория Розлив .....	01.121.008.2.3.  01.122.001.2.2. 01.122.002.2.2.  01.122.004.2.3. 01.122.005.2.2. .....	- Брожение - Дображивание - Газирование - Выдув бутылки .....	206 207 208 209 ....
		<b>3. Производство безалкогольных напитков</b>	01.123.	Управление операций и тех.обслуживание Газирование Приготовление купажа Приготовление колера Лаборатория Розлив .....	01.122.008.2.3.  01.123.001.2.2. 01.123.002.2.1. 01.123.003.2.1. 01.123.004.2.3. 01.123.005.2.2. .....		
		<b>1. Производство пива</b>	01.131.	<b>III. ПОСТПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СТАДИЯ:</b> Продажи Маркетинг Складирование Упаковка Сан.обработка Транспортировка .....	01.131.001.1.0. 01.131.002.1.0. 01.131.003.2.3. 01.131.004.2.3. 01.131.005.2.3. 01.131.006.2.3. .....	- Исследование рынка - Реклама, стимулирование сбыта - Поиск покупателей - Заключение, сопровождение договоров	301 302 303 304 305
		<b>2. Производство минеральной воды</b>	01.132.	Управление операций и тех.обслуживание Продажи Маркетинг Складирование Упаковка	01.131.008.2.3.  01.132.001.1.0. 01.132.002.1.0. 01.132.003.2.3. 01.132.004.2.3.	- Прием, отгрузка, продажа продукции, складской документооборот - Доставка до стороннего покупателя - Доставка в собственные торговые точки	306 307 .....

Вид деятельности	Шифр	Бизнес-процесс	Шифр	Процесс	Шифр	Действие	Шифр
		3. Производство безалкогольных напитков	01.133.	Сан.обработка Транспортировка ..... Управление операцией и тех.обслуживание Продажи Маркетинг Складирование Упаковка Сан.обработка Транспортировка ..... Управление операцией и	01.132.005.2.3. 01.132.006.2.3. ..... 01.132.008.2.3.  01.133.001.1.0. 01.133.002.1.0. 01.133.003.2.3. 01.133.004.2.3. 01.133.005.2.3. 01.133.006.2.3. ..... 01.133.008.2.3.	.....	
Управление	02	4. Обслуживание производства и управление	02.010.          02.020.	Собственные услуги: Руководство Охрана и безопасность Финансовое обслуживание Кадровое обслуживание Юридическое обслуживание IT- обслуживание Техобслуживание и ремонт ..... Услуги сторонних организаций .....	02.201.001.1.0. 02.201.002.2.3 02.201.003.2.3. 02.201.004.2.3. 02.201.005.2.3. 02.201.006.2.3. 02.201.007.2.1.      02.202.001.1.0.	- Кадровый документооборот - Командировки - Ремонт оборудования - Создание и поддержание Интернет-ресурсов .....  -Услуги сторонних организаций	401 402 403 404 .....  .....
Проекты	03	Внедрение IT нового поколения       Модернизация линии розлива	03.010.          03.020.	Поиск поставщиков и подрядчиков Разработка календарного плана реализации проекта Внедрение Тестирование Сопровождение ..... Поиск подрядчиков Разработка технического регламента модернизации Разработка календарного плана реализации проекта .....	03.010.001.1.0.  03.010.002.2.3.  03.010.003.2.3. 03.010.004.2.3. 03.010.005.2.3. .....  03.020.001.1.0. 03.020.002.2.3.  03.020.003.2.3. .....	- Заключение и сопровождение договоров - Установка и наладка внеоборотных активов - Выпуск пробной партии продукции .....	501 502 503 ...          601
Прочие виды	04	Оказание услуг	04.010.	Транспортные услуги	04.010.001.2.3.	- Заключение и	601



Вид деятельности	Шифр	Бизнес-процесс	Шифр	Процесс	Шифр	Действие	Шифр
деятельности		сторонним потребителям		Аренда помещений Лабораторные исследования Розлив	04.010.002.1.0. 04.010.003.2.3. 04.010.004.2.1.	сопровождение договоров - Выполнение работы, оказание услуги - Работа с дебиторской задолженностью .....	602 603 ....
Сфера деятельности- ЭКОЛОГИЧЕСКАЯ							
Экологическая деятельность	05	Экологические платежи	05.010.	Налог на добычу полезных ископаемых	05.010.001.1.0.	- Определение объема выбросов	701 702
		Текущие расходы	05.020.	Платежи за загрязнение окружающей среды	05.010.002.1.0.	- Начисление и уплата налогов и платежей	703
		Экологические проекты	05.030.	Содержание очистных сооружений	05.020.001.2.2.	- Ремонт очистных сооружений	704 705
				Модернизация очистных сооружений сточных вод	05.030.001.2.3.	- Поиск подрядчиков - Заключение и сопровождение договоров .....	....
Сфера деятельности- СОЦИАЛЬНАЯ							
Социальная	06	Поддержание положительного имиджа	06.010.	Организация промо-акций	06.010.001.1.0.	- Поиск подрядчиков	801
				Спонсорская помощь	06.010.002.1.0.	- Заключение и сопровождение договоров	802
				Адресная социальная поддержка	06.010.003.1.0.	.....	.....
		Членство в ассоциациях и союзах	06.020.	Взносы и платежи	06.020.001.2.3		

Модели контроля и анализа бюджетов

Модель контроля и анализа исполнения бюджета	Круг решаемых задач	Ресурсы для реализации модели			Содержание
		Информационные	Кадровые	Программно-технические	
Казначейская модель	Исполнение кассовой дисциплины, контроль сумм, условий, сроков выплаты и поступления денежных средств	Преимущественно внутренние оперативные отчеты по кассе и расчетному счету, Отчет о движении денежных средств, отчет Cash flow, платежный календарь, реестр платежей	Руководители центров ответственности, работники финансовых служб, бухгалтерии	Имеющиеся программно-технические средства	Наиболее распространенная и простая в плане реализации модель в области решения круга задач, которые могут быть охарактеризованы как исполнение платежной дисциплины. Функции по реализации могут быть возложены на руководителей центров ответственности, представителей финансовых служб. Не требует привлечения дополнительных ресурсов.
Мониторинг отдельных балансовых статей	В развитие вышеперечисленного : - включает оперативный анализ отклонений	В дополнение к вышеперечисленному: - внешние данные, характеризующие	В дополнение к вышеперечисленному: - в штат экономической службы вводится	Бухгалтерские компьютерные программы, позволяющие формировать информацию	Предполагает расширение круга решаемых задач за счет проведения регулярного (еженедельного, ежедневного) план-факт

	<p>существенных статей бюджета;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- оценка влияния выявленных отклонений на достижение бюджетных параметров с учетом причинно-следственных связей;</li> <li>- формирование управленческих воздействий, направленных на минимизацию негативного влияния отклонений;</li> <li>- создание условий для максимального исполнения текущих бюджетов;</li> <li>- разработка программы мотивации работников;</li> </ul>	<p>экономическую ситуацию, поведение конкурентов, потребителей, поставщиков</p>	<p>специалист, ответственный за своевременное проведение контрольных мероприятий, представление результатов руководству для выработки деловых решений</p>	<p>для анализа. Специализированное программное обеспечение для проведения аналитических процедур</p>	<p>анализа наиболее существенных статей доходов и расходов, например, объемов производства и продаж в натуральном выражении, численность персонала, лимиты потребления ресурсов, уровень дебиторской и кредиторской задолженности. Информация об отклонениях предоставляется линейными менеджерами в специальных утвержденных отчетах, оформляется графиками, диаграммами. Данная модель может быть охарактеризована как мониторинг, для обеспечения возможностей его реализации требуются дополнительные информационные и технические ресурсы.</p>
--	---	---	---	--	---

<p>План-факт анализ всех статей бюджетов</p>	<p>В развитие вышеперечисленного :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- план-факт анализ всех статей бюджетов, в том числе проектов;</li> <li>- локализация наиболее существенных отклонений;</li> <li>- определение причин и виновников;</li> <li>- разработка деловых решений по достижению бюджетных показателей, корректировке бюджетов;</li> </ul>	<p>В дополнение к вышеперечисленному:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- базы ретроспективных данных компании;</li> <li>- базы данных статистики;</li> <li>- прогнозы социально-экономического развития региона, страны;</li> <li>- тенденции развития демографических, экологических, международных, корпоративных условий ведения финансово-хозяйственной деятельности;</li> </ul>	<p>Специалисты бюджетного комитета, сторонние и внутренние квалифицированные эксперты и специалисты, представители собственников, руководство, ведущие менеджеры.</p>	<p>Специализированные компьютерные программы с широким функционалом, внутренние базы данных.</p>	<p>Является наиболее затратной по времени и ресурсам процедурой. Ее проведение требует привлечения экспертов и специалистов к оценке отклонений и выработке контрмер. высокие требования предъявляются к уровню программно-технического обеспечения, объему и качеству информации.</p>
--	---	--	---	--	--

## Динамический баланс ЗАО «Волчихинский пивоваренный завод» за 2020 год

Показатели	На начало периода		На конец периода		На конец периода		Отклонение	
	Факт, тыс.руб.	Удельный вес, %	План, тыс.руб.	Удельный вес, %	Факт, тыс.руб.	Удельный вес, %	Абсолютно е	Темп изменения, %
1. Внеоборотные активы	108541	28,04	109761	28,28	104244	26,18	-5517	-5,03
1.1 Нематериальные активы	1268	0,33	1423	0,37	1468	0,37	45	3,16
1.2 Основные средства	104522	27,00	106427	27,42	101485	25,49	-4942	-4,64
1.3 Отложенные налоговые активы	2611	0,67	1911	0,49	1291	0,32	-620	-32,44
1.4 Прочие внеоборотные активы	140	0,04	0	0,00	0	0,00	0	0,00
2. Оборотные активы	278599	71,96	278 392	71,72	293863	73,82	15 471	5,56
2.1 Запасы с НДС	124361	32,12	120 148	30,95	130989	32,90	10 841	9,02
2.2 Дебиторская задолженность	134107	34,64	129 917	33,47	143403	36,02	13 486	10,38
2.3 Денежные средства	19699	5,09	27 926	7,19	18953	4,76	-8 973	-32,13
2.4 Прочие оборотные активы	432	0,11	401	0,10	518	0,13	117	29,18
<b>Валюта баланса</b>	<b>387140</b>	<b>100,00</b>	<b>388 153</b>	<b>100,00</b>	<b>398107</b>	<b>100,00</b>	<b>9 954</b>	<b>2,56</b>
3. Капитал и резервы	311243	80,40	321552	82,84	315776	79,32	-5776	-1,80
3.1 Уставный капитал	24	0,01	24	0,01	24	0,01	0	0,00
3.2 Добавочный капитал	1563	0,40	1563	0,40	1563	0,39	0	0,00
3.3 Резервный капитал	4	0,00	4	0,00	4	0,00	0	0,00
3.4 Нераспределенная прибыль	309652	79,98	319961	82,43	314185	78,92	-5776	-1,81
4. Долгосрочные обязательства	16532	4,27	5 965	1,54	16135	4,05	10 170	170,49
4.1 Отложенные налоговые обязательства	16532	4,27	5 965	1,54	16135	4,05	10 170	170,49
5. Краткосрочные обязательства	59365	15,33	60 636	15,62	66196	16,63	5 560	9,17
5.1 Кредиторская задолженность	51335	13,26	52 516	13,53	57015	14,32	4 499	8,57
5.2 Оценочные обязательства	8030	2,07	8 120	2,09	9181	2,31	1 061	13,07
<b>Валюта баланса</b>	<b>387140</b>	<b>100,00</b>	<b>388153</b>	<b>100,00</b>	<b>398107</b>	<b>100,00</b>	<b>9954</b>	<b>2,56</b>



	- Реклама, рекламные материалы	+	-	+	-	-	-	-	
	- Лицензирование	+	+	+	+	+	+	+	
	- Управление операцией	+	+	+	+	+	+	+	
	6. Итого								
<b>Классификация по объектам калькулирования</b>									
	- по местам возникновения расходов (действие, операция)								
	- по видам продукции (пиво (по сортам), минеральная вода (по группам), безалкогольные напитки (по наименованиям), по видам сырья и материалов								
<b>Классификация для целей формирования себестоимости операции</b>									
	- прямые	-	-	напря мую через стоим ость сырья и матери алов	-	-	-	-	

	- косвенные	пропорционально установленному у драйверу	пропорционально установленному драйверу	-	пропорционально установленному у драйверу	пропорционально установленному у драйверу	пропорционально установленному у драйверу	пропорционально установленному периоду	
<b>Классификация для целей регулирования и контроля</b>									
	- регулируемые	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности	
	- нерегулируемые	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности	



Классификация для целей планирования и принятия решений									
	- переменные	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	
	- постоянные	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	



	(вычитается)			
	Итого			
<b>Классификация расходов по объектам калькулирования</b>				
	- по местам возникновения расходов (действие, операция)			
	- по видам продукции (пиво (по сортам), минеральная вода (по группам), безалкогольные напитки (по наименованиям))			
<b>Классификация расходов для целей формирования себестоимости операции</b>				
	- прямые	прямо в себестоимость операции	прямо в себестоимость операции	прямо в себестоимость операции
	- косвенные	пропорционально установленному драйверу	пропорционально установленному драйверу	пропорционально установленному драйверу
<b>Классификация расходов для целей регулирования контроля</b>				
	- регулируемые	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности
	- нерегулируемые	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности
<b>Классификация расходов для планирования и принятия решений</b>				
	- переменные	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности
	- постоянные	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности

## Сводный бюджет операций Постпроизводственной стадии

		Наименование процесса					
		Продажи	Маркетинг	Складирование	Упаковка	Сан.обработка	Транспортировка
<b>Классификация расходов операций по видам</b>							
<b>ЭЛЕМЕНТЫ РАСХОДОВ</b>	1. Материалы	+	+	+	+	+	+
	2. Заработная плата	+	+	+	+	+	+
	3. Отчисления на социальное страхование	+	+	+	+	+	+
	4. Амортизация основных средств и нематериальных активов	+	+	+	+	+	+
	5. Прочие расходы, в том числе:						
	-Ремонт оборудования	+	+	+	+	+	+
	-Командировочные расходы	+	+	-	-	-	-
	- Представительские расходы	+	+	-	-	-	-
	-Услуги сторонних организаций (связь, Интернет, подрядчики)	+	+	-	+	-	+
	- Вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям	+	-	-	-	-	-
	- Вознаграждения, уплачиваемые рекламным организациям	-	+	-	-	-	-
	- Расходы по выбытию основных средств и нематериальных активов	+	+	+	+	+	+
	-Налог на имущество	+	-	+	-	-	-
	-Транспортный налог	+	-	-	-	-	+

	- Аренда имущества	-	-	+	+	-	+
	- Мед.осмотр и допуск водителей	-	-	-	-	-	+
	- Подготовка и переподготовка кадров	+	+	-	+	-	-
	- Управление операцией	+	+	+	+	+	+
	б. Итого						
<b>Классификация по объектам калькулирования</b>							
	- по местам возникновения расходов (действие, операция)						
	- по видам продукции (пиво (по сортам), минеральная вода (по группам), безалкогольные напитки (по наименованиям))						
<b>Классификация для целей формирования себестоимости операции</b>							
	- прямые	напрямую через стоимость сырья и материалов	-	-	напрямую через стоимость сырья и материалов	-	-
	- косвенные	-	пропорционально установленному драйверу	пропорционально установленному драйверу	-	пропорционально установленному драйверу	пропорционально установленному драйверу
<b>Классификация для целей регулирования и контроля</b>							

	- регулируемые	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности и центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности
	- нерегулируемые	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности и центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности
<b>Классификация для целей планирования и принятия решений</b>							
	- переменные	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности
	- постоянные	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности

## Сводный бюджет операции Обслуживание и управление производством

		Наименование операции					
		Руководство	Охрана и безопасность	Кадровое обслуживание	Юридическое обслуживание	IT-обслуживание	Тех. обслуживание и ремонт
<b>Классификация расходов операций по видам</b>							
<b>ЭЛЕМЕНТЫ РАСХОДОВ</b>	1. Материалы	+	+	+	+	+	+
	2. Заработная плата	+	+	+	+	+	+
	3. Отчисления на социальное страхование	+	+	+	+	+	+
	4. Амортизация основных средств и нематериальных активов (орг.техники, средств сигнализации, исключительных компьютерных программ и т.д.)	+	+	+	+	+	+
	5. Прочие расходы, в том числе:						
	-Ремонт оборудования	+	+	+	+	+	+
	-Командировочные расходы, связанные с производственной деятельностью	+	+	+	+	+	+
	- Содержание и ремонт легкового служебного транспорта						
	- Компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей в соответствии с законодательством						
	- Сертификация продукции						
- Представительские расходы	+	-	-	-	-	-	

-Услуги сторонних организаций (связь, Интернет, подрядчики, консультационные, информационные, аудиторские услуги, охрана, типографские, канцелярские расходы)	+	+	+	+	+	+
- Изобретательство, рационализаторство (изготовление и испытание моделей и образцов, затраты по совершенствованию организации производства)						
- Охрана труда, техника безопасности						
- Транспортировка работников к месту работы и обратно						
- Расходы по набору кадров						
- Канализация, ассенизация						
- Арендная плата						
- Подписка на периодические издания						
- Расходы по выбытию основных средств и нематериальных активов	+	+	+	+	+	+
-Налог на имущество	+	-	+	+	+	+
-Транспортный налог	+	-	-	-	-	+
- Аренда имущества	-	-	-	-	-	+
- Мед.осмотр и допуск водителей	+	-	-	-	-	+
- Подготовка и переподготовка кадров	+	+	+	+	+	+
- Управление операцией	+	+	+	+	+	+
б. Итого						
<b>Классификация по объектам калькулирования</b>						
- по местам возникновения расходов (действие, операция)						
<b>Классификация для целей формирования себестоимости операции</b>						



	- прямые	напрямую в стоимость операции	напрямую в стоимость операции	напрямую в стоимость операции	напрямую в стоимость операции	напрямую в стоимость операции	напрямую в стоимость операции
	- косвенные	пропорционально установленному драйверу	пропорционально установленному драйверу	пропорционально установленному драйверу	пропорционально установленному драйверу	пропорционально установленному драйверу	пропорционально установленному драйверу
<b>Классификация для целей регулирования и контроля</b>							
	- регулируемые	зависят от деятельности и центра ответственности	зависят от деятельности и центра ответственности	зависят от деятельности и центра ответственности	зависят от деятельности и центра ответственности	зависят от деятельности и центра ответственности	зависят от деятельности и центра ответственности
	- нерегулируемые	не зависят от деятельности и центра ответственности	не зависят от деятельности и центра ответственности	не зависят от деятельности и центра ответственности	не зависят от деятельности и центра ответственности	не зависят от деятельности и центра ответственности	не зависят от деятельности и центра ответственности
<b>Классификация для целей планирования и принятия решений</b>							
	- переменные	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности	пропорциональны изменению уровня деловой активности

	- постоянные	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности	не зависят от изменения уровня деловой активности
--	--------------	---	--	--	---	--	--



	(операция, проект)			
	- по видам внеоборотных активов			
<b>Классификация расходов для целей формирования себестоимости операции</b>				
	- прямые	прямо в себестоимость операции	прямо в себестоимость операции	прямо в себестоимость операции
	- косвенные	пропорционально установленному драйверу	пропорционально установленному драйверу	пропорционально установленному драйверу
<b>Классификация расходов для целей регулирования контроля</b>				
	- регулируемые	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности	зависят от деятельности центра ответственности
	- нерегулируемые	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности	не зависят от деятельности центра ответственности
<b>Классификация по видам вложений во внеоборотные активы</b>				
	- приобретение земельных участков			
	- приобретение объектов природопользования			
	- строительство объектов основных средств			
	- приобретение объектов основных средств			
	- приобретение оборудования к установке			
	- доходные вложения в материальные ценности			
	- выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ			



308	Затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования								
309	Начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит)								
310	Начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, привлеченным для приобретения запасов								
311	Затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (включая расходы по подработке, сортировке, фасовке и улучшению техничеcки характеристик полученных запасов)								
312	Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов								
313	Распределенные затраты операции								

## Драйверы распределяемых затрат процессов

Наименование процесса	Риск	Драйвер затрат
Формирование портфеля заказов	Внешний Фактор риска - Изменение предпочтений потребителей	Объем производства в натуральном выражении
Снабжение	Внешний Фактор риска – Своевременность и объем поставок	Объем поступивших материалов
Лаборатория	Внутренний Фактор риска – Получение недостоверного результата	Количество качественных лабораторных исследований
Подготовка производства	Внутренний Фактор риска – качество переналадок и настроек оборудования	Количество качественных переналадок и настроек
Транспортировка	Внутренний Фактор риска – своевременность выполнения работ	Дальность перевозок
Санитарная обработка	Внутренний Фактор риска – качество санитарной обработки	Количество качественных санитарных обработок
Подготовка и освоение новых производств	Внешний Фактор риска – снижение спроса на новую продукцию, невозможность продать новую продукцию	Объем продаж новой продукции в натуральном выражении
Обеспечение тарой	Внутренний Фактор риска – нехватка тары; Фактор риска - соблюдение требований к маркировке продукции	Объем тары в натуральном выражении  Объем продаж в натуральном выражении

Продажи	Внешний Фактор риска – изменение покупательной способности на рынке	Объем продаж в натуральном выражении
Маркетинг	Внутренний Фактор риска – потеря дохода в результате маркетинговых акций	Выручка от продаж
Складирование	Внутренний Фактор риска – наличие опытного, квалифицированного персонала	Объем принятых на склад и выданных со склада товаро-материальных ценностей
Техническое обслуживание и ремонт	Внутренний Фактор риска – внезапные поломки оборудования	Стоимость проведенных ремонтов
Экологические платежи	Внутренний Фактор риска – штрафы, налоговые санкции	Объем выбросов в натуральном выражении
Текущие экологические расходы	Внешний Фактор риска – экологическая безопасность выбросов	Объем выбросов в натуральном выражении



## Ведомость распределения отклонений операции «Снабжение», руб.

субсчет  показатели	Шифр операции															
	101		102		103		104		105		106		107		108	
	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение
<i>1. остаток на начало месяца</i>																
сахар	6 104	2 240	5 044	1 821	204 970	25 620	3154	-117	4 816	-2 160	969	-368	5 147	5 042	5 478	4 718
лимонная кислота	1 485	385	988	205	88 120	11 014	812	-50	1 025	-929	187	-158	1 918	2 168	2 974	2 028
ароматизатор "Лимон-лайм"	569	164	705	118	51 400	6 425	262	-29	647	-542	104	-92	1 644	1 264	2 005	1 183
<i>2. приобретено за период</i>																
сахар	17 600	6 459	14 544	5 251	591 000	73 871	9 094	-338	13 886	-6 228	2 794	-1 061	14 841	14 538	15 795	13 604
лимонная кислота	6 221	2 283	5 141	1 856	208 900	26 111	3 214	-120	4 908	-2 201	988	-375	5 246	5 139	5 583	4 808
ароматизатор "Лимон-лайм"	2 695	989	2 227	804	90 500	11 312	1 393	-52	2 126	-954	428	-162	2 273	2 226	2 419	2 083
<i>3. итого приобретено с остатком</i>	34 674	12 520	28 648	10 055	1 234 890	154 353	17929	-707	27 409	-13 013	5 469	-2 217	31 068	30 377	34 254	28 425
<i>4. процент отклонений</i>	0,36106716		0,35096268		0,12499300		-0,03940965		-0,47478761		-0,40536599		0,97775475		0,82982845	
<i>5. израсходовано за период</i>																
сахар	20 664	7 461	15 642	5 490	693 900	86 733	9 306	-367	15 188	-7 211	2 998	-1 215	16 023	15 667	18 335	15 215
лимонная кислота	7 487	2 703	5 038	1 768	251 405	31 424	9 854	-388	5 017	-2 382	1 105	-448	6 123	5 987	6 558	5 442
ароматизатор "Лимон-лайм"	3 032	1 095	2 133	749	101 805	12 725	4 408	-174	2 143	-1 017	445	-180	2 017	1 972	2 689	2 231
<i>6. остаток на конец месяца</i>																
сахар	3 040	1 237	3 946	1 582	102 070	12 758	2 942	-89	3 514	-1 177	765	-214	3 965	3 913	2 938	3 107
лимонная кислота	219	-35	1 091	293	45 615	5 702	2 394	218	916	-748	70	-85	1 041	1 320	1 999	1 395
ароматизатор "Лимон-лайм"	232	58	799	173	40 095	5 012	139	93	630	-478	87	-74	1 900	1 518	1 735	1 035

## Карта-классификация рисков неисполнения бюджета (фрагмент)

Сфера деятельности	Фактор риска неисполнения бюджета				Точка риска / Наименование процесса	Ответственный за управление риском / Наименование центра процессной ответственности
	Внешний (код 1.0)	Внутренний (код Р 2.0)				
		Технологический (код 2.1)	Технический (код 2.2)	Кадровый (код 2.3)		
Экономическая сфера деятельности Предпроизводственная стадия	Изменение предпочтений потребителей				Формирование портфеля заказов	ЦПО Сбыт
		Санитарная и эпидемиологическая безопасность воды			Подготовка воды	ЦПО Подготовка воды
	Своевременность и объем поставок				Снабжение	ЦПО Снабжение
				Получение недостоверного результата измерений	Лабораторные исследования	ЦПО Лаборатория
				Своевременность выполнения работ	Транспортировка	ЦПО Транспортная служба
				Качество переналадок и настроек оборудования, санитарной обработки	Подготовка производства	ЦПО Технические службы ЦПО Хозяйственное обслуживание
				Квалификация, опыт персонала	Складирование	ЦПО Склад
			Невыполнение плана производства тары		Обеспечение тарой	ЦПО Тара
	Снижение спроса, невозможность продать новую продукцию				Подготовка и освоение новых производств	ЦПО Руководство ЦПО Сбыт ЦПО Маркетинг
				Штрафы, санкции	Финансовое, кадровое, юридическое сопровождение	ЦПО Финансово-экономический отдел

Рекомендуемая форма первичного документа «Бланк заказа»

<b>БЛАНК ЗАКАЗА</b>			Номер документа	Дата составления	Планируемая дата выпуска	УТВЕРЖДАЮ Руководитель				
						(подпись) (расшифровка подписи)				
НА _____ <i>(указать наименование продукции)</i>										
Шифр вида деятельности		Шифр бизнес-процесса								

	<b>I. План-заказ</b> Характеристика продукции			
	1 Номер по сборнику рецептур			
	2 Стоимость партии, руб.			
	3 Плановый объем, дал.			
	4 Фактически выпущено, дал.			

Бланк заказа составил \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

№ п/п	код операции элемент затрат	II. Пооперационный расчет затрат																																	
		011	012	013	014	015	016	017	018	021	022	023	024	025	026	027	028	031	032	033	034	035	036	037	038										
		бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение	бюджет	отклонение
1	Материальные затраты																																		
2	Оплата труда																																		
3	Отчисления на соц. страхование																																		
4	Амортизация																																		
5	Прочие																																		
	Итого																																		

Расчет составил бухгалтер \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)      Руководитель центра ответственности \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)















## Регистр «Заказы поставщикам»

Наименование материала, ед. измерения, номенклатурный номер	ЗАКАЗ ПОСТАВЩИКУ									ОПЛАТА ЗАКАЗА							
	Дата и номер заказа	Дата и номер счета поставщика	Дата поставки			Объем поставки			Цена поставки			Дата оплаты			Сумма оплаты		
			Прогнозная	Фактическая	Код отклонения	Требуемый	Фактический	Недоставка (Код откл.) Отказ от поставки (Код откл.) Качество, номенклатура, сорт (Код и статус откл.)	По бюджету	Фактическая	Код и статус отклонения	Прогнозная	Фактическая	Код и статус отклонения	Прогнозная	Фактическая	Отклонение
Сахар-песок ГОСТ 21-94, массовая доля сахарозы 99,85% тонна	15.04.2021 №103	16.04.2021 №188	19.04.2021	21.04.2021	С-1 «У»	150	115	-35 тонн С-3 «У»	32000	36800	+4800 руб. С-5 «НУ»	16.04.2021	17.04.2021	+1 день СФ-1 «У»	4800000	4232000	-568000

## Регистр «Требования-накладные»

Наименование, ед. измерения, номенклатурный номер	ОТПУЩЕНО						НАЛИЧИЕ					
	Дата	Бюджет	Факт	Отклонение, код и статус отклонения	Шифр бизнес-процесса	Шифр операции	Бюджет	Факт	Средний размер запасов		Коэффициент оборачиваемости запасов	
									Бюджет	Факт	Бюджет	Факт
Сахар-песок ГОСТ 21-94, массовая доля сахарозы 99,85% тонна	24.04.2021	3,300	3,568	+0,268 С-4 «У» Ц-7 «НУ»	11.07.2	021	4,700	5,120	4,910	5,330	0,70	0,69
Хмель гранулированный, кг	25.04.2021	175	200	+25 ЦБ-1 «У»	11.05	022	274	302	288	316	0,61	0,63

## Регистр «Заказы покупателей»

Дата принятия заказа, номер, объем заказа	Бланк-заказ						Готовность (по операциям) ПРЕДПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СТАДИЯ								Статус заказа*						
	Планируемая дата выпуска	Реализовано со склада	Отказ поставщика от части партии	Запущено в производство	Стоимость по бюджету, руб.	011		012		013		014		015		016		018			
						Дата / Код и Статус отклонения*	Сумма отклонения, руб.	Дата / Код и Статус отклонения*	Сумма отклонения, руб.	Дата / Код и Статус отклонения*	Сумма отклонения, руб.	Дата / Код и Статус отклонения*	Сумма отклонения, руб.	Дата / Код и Статус отклонения*		Сумма отклонения, руб.	Дата / Код и Статус отклонения*	Сумма отклонения, руб.	Дата / Код и Статус отклонения*	Сумма отклонения, руб.	Дата / Код и Статус отклонения*
24.05.2021, № 258-П, 5000 дал	20.07.2021	390 дал	-	4610 дал	3 500 000	24.05.2021 Б-1 «НУ» ВБ-1 «НУ»	+188 600	25.05.2021 УВ «У»	+146	27.05.2021 С-2 «НУ»	+24 700	24.05.2021 28.05.2021 10.06.2021 16.06.2021 ЦС-7 «НУ» 01.07.2021 19.07.2021	+1 590	24.05.2021 Ц-7 «НУ» С-2 «НУ»	+17 211	24.05.2021 С-2 «НУ» 27.05.2021 Ц-7 «НУ» 09.06.2021 15.06.2021 19.07.2021	+2 472	24.05.2021 К-1 «У»	+7490	«О»	Статус заказа*

- Статус отклонения- У- «урегулировано», НУ- «не урегулировано», ЧУ- «частично урегулировано»
- Статус заказа- О- «оплачен», НО- «не оплачен», П- «предоплачен», ЧО- «частично оплачен».



## Регистр «Выпуск/ Продажа»

Дата, номер заказа	Дата выпуска			Объем выпуска			Дата отгрузки			Объем отгрузки			Мнение покупателя		Рекламации
	Бланк заказа	Факт (отчет производства за смену)	Код и статус отклонения	Бланк заказа	Факт (отчет производства за смену)	Код и статус отклонения	По договору	Фактически	Код и статус отклонения	По договору	Фактически	Код и статус отклонения	Содержание	Код и статус отклонения	
24.05.2021 №258-П	20.07.2021	18.07.2021	ЭВ «У»	4610	4650	Ц-11 «НУ»	21.07.2021	20.07.2021	ЭВ «У»	4610	4610	-	-	-	-

## Классификатор причин и источников отклонений

Бюджетное отклонение	Причины отклонения	Источник возникновения отклонений	Код отклонения
Отклонение объема продаж	Некачественное планирование (при наличии систематических отклонений) Перенос сроков доставки Несвоевременное подписание договоров Преднамеренное завышение контрагентами объемов закупаемой продукции, отказ от части партии Изменение предпочтений потребителей Деятельность конкурентов Длительные закупочные процедуры (через систему торгов) Рекламации, отрицательное отношение к бренду Изменение экономической ситуации Поломки машин и оборудования  Неверная организация процессов/ операций Недостаточность ресурсов для выполнения работ Отсутствие/ недостаточность технического обслуживания Отсутствие/ недостаточность метрологической пригодности оборудования	Бюджетный отдел	Б-1
		Продажи	П-1
		Продажи	П-2
		Внешние факторы	В-1
		Внешние факторы	В-2
		Внешние факторы	В-3
		Продажи	П-3
		Маркетинг	М-1
		Внешние факторы	В-4
		Техническое обслуживание и ремонт	ТО-1
			ТО-2
			ТО-3
			ТО-4
			ТО-5
Отклонение цены продаж	Некачественное планирование (при наличии систематических отклонений) Отсутствие унифицированного подхода к ценообразованию на продукцию, работы и услуги «Компенсационное» ценообразование вследствие ценового демпинга (на определенную продукцию устанавливаются завышенные цены с целью покрытия убытков по тем видам продукции, на которые установлены низкие «демпинговые» цены) Использование постоянной, некорректируемой цены Изменение экономической ситуации Изменение предпочтений потребителей	Бюджетный отдел	Б-1
		Бюджетный отдел	Б-2
		Внешние факторы, Бюджетный отдел	ВБ-1
		Бюджетный отдел	Б-3
		Внешние факторы	В-5
		Внешние факторы	В-6

## Продолжение приложения 36

Отклонения затрат	Некачественное планирование (при наличии систематических отклонений по одним и тем же статьям затрат)	Бюджетный отдел	Б-1
	Отказ от услуг подрядных организаций, выполнение определенных работ собственными силами	Центры ответственности	Ц-1
	Перевод части работ на аутсорсинг	Центры ответственности	Ц-2 ЦБ-1
	Структурные отклонения по статьям расходов, вызванные изменением рецептуры напитка	Центры ответственности, Бюджетный отдел	Ц-3 Ц-4 Ц-5
	Пересмотр норм расхода сырья и материалов	Центры ответственности	Ц-6 С-1
	Выпуск брака	Центры ответственности	С-2
	Хищения	Центры ответственности	СФ-1
	Нарушения технологии изготовления напитка	Центры ответственности	С-3
	Несоблюдение сроков поставки ресурсов	Центры ответственности	С-4 С-5
	Отказ контрагента от поставки	Снабжение	Ц-7
	Несоблюдение сроков оплаты счетов поставщиков	Снабжение	С-6
		Снабжение, Финансовое	Ц-8 Ц-9
	Недоставка материалов	обслуживание	Ц-10
	Качество исходного сырья	Снабжение	Ц-11
	Цена исходного сырья	Снабжение	Ц-12
	Перерасход/экономия сырья	Снабжение	
	Уценка стоимости сырья на складах	Центры ответственности	С-7 С-8
	Наличие возвратных отходов	Снабжение	С-9
	Наличие сопутствующей продукции	Центры ответственности	С-10 С-11
	Простои по различным причинам	Центры ответственности	
	Потери готовой продукции	Центры ответственности	
	Отсутствие/ недостаточность требований к закупаемому сырью, услугам	Центры ответственности	
	Отсутствие/ недостаточность оценки поставщиков	Центры ответственности	
	Ненадежность поставщиков/ подрядчиков	Снабжение	
	Неаутентичность закупаемого сырья и материалов	Снабжение	
	Отсутствие / недостаточность входного контроля	Снабжение	
	Несоблюдение условий хранения	Снабжение	



## Продолжение приложения 36

Отклонения численности персонала	Изменения объемов производства Отсутствие специалистов требуемой квалификации Оптимизация численности Некомпетентность персонала Неосведомленность персонала Сознательное нарушение законодательства и внутренних регламентирующих документов	Бюджетный отдел, Центры ответственности Кадровое обслуживание Кадровое обслуживание Кадровое обслуживание Кадровое обслуживание Кадровое обслуживание Кадровое обслуживание	ЦБ-2 К-1 К-2 К-3 К-4 К-5
Отклонение по времени	Ускорение процесса- экономия времени Замедление процесса- увеличение времени Несоответствие условий труда Неверное распределение ответственности и полномочий	Центры ответственности, Снабжение Кадровое обслуживание Бюджетный отдел	ЭВ УВ К-6 ЦБ-3
Общие отклонения, связанные с организацией контроллинга исполнения бюджетов	Некомпетентность сотрудников группы контроллинга Неадекватность процедуры проведения контроллинга исполнения бюджетов Неполная идентификация рисков Недостаточность мер управления рисками невыполнения бюджетов Недостаточность ресурсов для реализации корректирующих мер	Бюджетный отдел Бюджетный отдел Бюджетный отдел Бюджетный отдел, Центры ответственности Бюджетный отдел	Б-2 Б-3 Б-4 ЦБ-4 Б-5



## Отчет о выполнении бюджета бизнес-процесса «Производство пива» на « » 2021г.

Незавершенное производство на н.п., литр				Запущено в производство, литр				Выпущено из производства, литр				Продано, литр				Продано, руб.				Незавершенное производство, на к.п., литр			
План	Факт	Отклонение	% выполнения	План	Факт	Отклонение	% выполнения	План	Факт	Отклонение	% выполнения	План	Факт	Отклонение	% выполнения	План	Факт	Отклонение	% выполнения	План	Факт	Отклонение	% выполнения
Отклонения по элементам расходов																							
		Материальные затраты				Затраты на оплату труда				Амортизация				Прочие расходы				Итого					
		Сумма руб.	Вид отклонения Б/Н	Сумма руб.	Вид отклонения Б/Н	Сумма руб.	Вид отклонения Б/Н	Сумма руб.	Вид отклонения Б/Н	Сумма руб.	Вид отклонения Б/Н	Сумма руб.	Вид отклонения Б/Н	Сумма руб.	Вид отклонения Б/Н	Сумма руб.	Вид отклонения Б/Н	Сумма руб.	Вид отклонения Б/Н	Сумма руб.	Вид отклонения Б/Н		
прямые	<b>Основные:</b>																						
	Приготовление пивного солода																						
	Приготовление пивного сула																						
	Сбраживание сула																						
	Выдержка																						
распределемые	<b>Вспомогательные:</b>																						
	Подготовка воды																						
	Подготовка производства																						
	Изготовление тары																						
	Лаборатория																						
	Складирование																						
	<b>Обслуживающие:</b>																						
	Ремонт и наладка оборудования																						
Хоз. обслуживание																							
<b>Общие:</b>																							
Руководство																							







## Состав показателей для формирования внешней отчетности по итогам исполнения бюджетов предприятия

№ п/п	Наименование показателя	Формула расчета Единица измерения
Экономическая сфера деятельности		
1.	Доля рынка	Объем продаж продукции предприятия / Емкость рынка, %
	Лояльность/ удовлетворенность покупателей	Число покупателей, рекомендующих продукцию согласно опросу / Число опрошенных, %
	Качество, безопасность продукции	Объем качественной продукции / Объем выпуска, %
	Затраты на сертификацию продукции и производства	руб.
	Доля новых покупателей	Число новых покупателей / Общее количество покупателей, %
	Доля новых видов продукции	Число новых видов продукции / Товарная номенклатура, %
	Время разработки новых видов продукции	дней
	Количество новых услуг, оказанных потребителям	ед.
	Доля отечественных поставщиков/ зарубежных поставщиков сертифицированных	Число отечественных, зарубежных сертифицированных поставщиков / Общее количество поставщиков, %

	Качество поставленного сырья, материалов	Объем качественных поставок / Общий объем поступивших материалов, %
	Индекс цен	коэффициент
	Динамика инвестиций в освоение новых производств/ видов продукции	Темп изменения суммы инвестиций в организацию новых производств, %
	Уровень использования производственной мощности	Фактический объем выработки продукции / Среднегодовая производственная мощность, %
	Соотношение темпа роста производительности труда и фондовооруженности	Темп роста производительности труда / Темп роста фондовооруженности
	Обеспеченность информационными технологиями	Стоимость информационных технологий / Среднесписочная численность управленцев
	Динамика финансовых результатов (от основного вида деятельности, инвестиционных и финансовых операций)	Темп изменения прибыли от продаж, чистой прибыли, прочих доходов и расходов %
	Рентабельность производства	Чистая прибыль / (Среднегодовая стоимость основных производственных фондов + Среднегодовая стоимость оборотных активов), %
	Количество работников, повысивших свои компетенции	чел.



	Затраты на обучение персонала	руб.
	Динамика количества рабочих мест	чел.
	Показатели движения и текучести кадров	%
	Уровень травматизма	Количество травм / Среднесписочная численность работающих
	Средняя заработная плата	руб.
	Сумма штрафов, пеней за нарушение хозяйственных договоров, законодательства	руб.
Экологическая сфера деятельности		
	Выполненные экологические проекты	ед.
	Динамика выбросов	куб.м.
	Динамика экологических платежей	руб.
	Динамика штрафов за нарушение экологического законодательства	руб.
	Затраты на превентивное техническое обслуживание оборудования	руб.
	Экономическая ценность отходов, переработанных материалов	руб.
	Доход от продажи попутной продукции	руб.
	Экономическая оценка преимуществ, полученных от экологических улучшений	руб.
	Число аварийных и нештатных ситуаций	ед.
Социальная сфера деятельности		
	Количество организованных социальных мероприятий	ед, руб.
	Динамика затрат на спонсорскую помощь	руб.
	Выплаты на адресную социальную поддержку	руб.
	Расходы на членство в ассоциациях и союзах	руб.

## Направления комплаенс-контроля пивобезалкогольного предприятия

Бизнес –процесс	Область проверки	Актуальные риски	Организация процесса	Результат
Производство Обслуживание и управление Проекты Оказание услуг Поддержание положительного имиджа	Благонадежность покупателей, поставщиков, договорная работа с контрагентами: возможность применения санкционных мер к контрагенту, конфликты интересов, аффилированность, анализ упоминаний в СМИ, социальные сети, «черные» списки неблагонадежных лиц	Финансовые риски Коррупционные риски Налоговые риски Репутационные риски Правовые риски Операционные риски	Служба безопасности предприятия/ Специальный отдел Штатный сотрудник предприятия Аутсорсинг Компьютерные аналитические решения, обеспечивающие сбор и обработку разнородной информации из большого числа источников	Совершенствование системы оценки рисков неблагонадежности контрагентов, предупреждение сотрудничества с высокорисковыми бизнес-партнерами, нивелировать риски мошенничества, хищений, коррупции, сокращение потерь от неправомερных действий
Производство Оказание услуг Экологические проекты	Обеспечение надлежащего соблюдения и исполнения природоохранного законодательства, исполнение корректирующих мер для обеспечения соответствия международным, национальным, местным нормативным актам	Экологические риски Финансовые риски Коррупционные риски Налоговые риски Репутационные риски Правовые риски Операционные риски	Лицензии, разрешения, стандарты качества окружающей среды, стандарты выбросов, налоги и сборы, штрафы, страхование от загрязнения, ответственность производителя, просветительские кампании, экологическая маркировка, системы рационального природопользования	Предупреждение и минимизация негативного влияния на окружающую среду, организация сотрудничества между заинтересованными сторонами, рациональное использование ресурсов, управление экологическими рисками, поддержание имиджа, сохранение клиентской базы

## Продолжение приложения 43

Обслуживание производства и управление	Условия работы, безопасность, сохранность персональных данных, противодействие получению коррупционных доходов, соблюдение трудовой дисциплины, обучение, оценка сотрудников	Финансовые риски Коррупционные риски Налоговые риски Репутационные риски Правовые риски Операционные риски	Личные дела сотрудников, сбор и проверка внешней информации, тесты на знание корпоративной этики, норм законодательства, внутренних стандартов, разбор реальных ситуаций	Исключение неосознанного принятия рисков, обеспечение достаточной степени уверенности в отсутствии нарушений внешнего и внутреннего и внешнего законодательства, выявление проблем в исполнении трудовых функций, их дублирования, оценка функционирования персонала
--	--	---	--	--