

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Южно-Уральский государственный университет  
(национальный исследовательский университет)»  
Высшая школа экономики и управления  
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА  
Рецензент, ООО «НОВАТЭК-  
АЗК», начальник планово-  
экономического отдела  
\_\_\_\_\_ А.А. Кузнецов  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ  
Зав. кафедрой  
\_\_\_\_\_ И.И. Просвирина  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 г.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО  
ПОДХОДА В СИСТЕМЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ  
КОНТРОЛЛИНГА

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ  
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ  
ЮУрГУ–38.04.01.2019.149.ВКР

Руководитель ВКР, доцент  
\_\_\_\_\_ Е.А. Гончар  
\_\_\_\_\_ 2019 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-339  
\_\_\_\_\_ А.С. Мамаева  
\_\_\_\_\_ 2019 г.

Нормоконтролер, доцент  
\_\_\_\_\_ Л.А. Ширшикова  
\_\_\_\_\_ 2019 г.

Челябинск 2019

## РЕФЕРАТ

Мамаева, А.С. Управленческий учет на основе риск-ориентированного подхода в системе информационного обеспечения контроллинга. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–339, 2018. – 111 с., 29 табл., библиогр. список – 102 наим., 3 прил.

Объект исследования – финансово-экономическая деятельность Общества с ограниченной ответственностью «НОВАТЭК-Автозаправочные комплексы».

Предмет исследования – особенности формирования системы управленческого учета и контроллинга на основе интеграции российских и международных стандартов.

Цель выпускной квалификационной работы – разработка системы финансового контроллинга по данным управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода на примере ООО «НОВАТЭК-АЗК».

В работе проанализировано финансовое положение предприятия, выявлены проблемы, связанные с недостаточной ликвидностью в некоторые периоды времени. Представлены результаты анализа данных о фактическом поступлении денежных средств и их расходовании за несколько лет.

Разработаны рекомендации по результатам проведенного исследования. Практическая значимость работы заключается в том, что разработанные рекомендации по использованию системы финансового контроллинга по данным трехмерного формата управленческой отчетности позволит оценить финансовое положение предприятия с учетом рыночного риска и выявить запасы финансовой прочности предприятия по параметрам ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности, которые могут быть использованы при благоприятном стечении обстоятельств.

Предложения и выводы работы могут быть использованы на предприятиях любых отраслей в системе управленческого учета и контроллинга, а также в дальнейшем развитии научной теории и методики в этой области.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	8
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКОГО ПРЕДСТАВЛЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ ЕГО ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ.....	10
1.1 Эволюция теории контроллинга.....	10
1.2 Современная парадигма контроллинга.....	25
1.3 Содержание системы контроллинга.....	38
1.4 Управленческий учет в информационном обеспечении контроллинга.....	47
Выводы по разделу один.....	51
2 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЛИНГА.....	53
2.1 Теоретические основы формирования системы управленческого учета на основе МСФО.....	53
2.2 Методические основы формирования системы управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода МСФО.....	64
2.3 Методические основы финансового контроллинга в системе управ- ленческого учета на основе риск-ориентированного подхода МСФО.....	73
Выводы по разделу два.....	77
3 ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЛИНГА НА ОСНОВЕ РИСК- ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЯ ООО «НОВАТЭК-АЗК».....	80
3.1 Организационно-экономические предприятия ООО «НОВАТЭК- АЗК».....	80

3.2 Управленческий учет на основе риск-ориентированного подхода в системе информационного обеспечения финансового контроллинга на предприятии ООО «НОВАТЭК-АЗК».....	82
Выводы по разделу три.....	90
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	91
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	95
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	105
ПРИЛОЖЕНИЕ А БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 31.12.2017 Г.....	105
ПРИЛОЖЕНИЕ Б ОТЧЕТ О ФИНИНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ЗА ЯНВАРЬ – ДЕКАБРЬ 2017 Г.....	108
ПРИЛОЖЕНИЕ В ОТЧЕТ О ФИНИНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ЗА ЯНВАРЬ – ДЕКАБРЬ 2016 Г.....	110

## ВВЕДЕНИЕ

Управленческий учет практически на всех предприятия служит основной информационной базой для принятия решений. Высокая доля неопределенности на рынке для большинства участников предполагает необходимость принятия во внимание рисков при формировании системы управленческого учета. При этом традиционный подход к построению учета по номинальным показателям также остается важным, так как позволяет прогнозировать максимальные показатели, которые могут быть достигнуты при наличии эффективной системы управления рисками.

В последнее время усилились темпы развития тенденции сближения российских и международных стандартов. Об этом свидетельствует появление проектов ФСБУ. Однако пока это только проекты и применение их в рамках современного бухгалтерского учета преждевременно. При этом идеи проектов ФСБУ, которые заимствованы по большей части из МСФО уже сейчас можно пытаться реализовать в рамках системы управленческого учета.

В условиях усиливающегося влияния рисков неплатежей и просрочек традиционный подход приводит к завышению по отношению к реальной вероятности показателей ожидаемых денежных потоков и, как следствие, завышенному объему планируемых расходов и выплат в бюджетах движения денежных средств и бюджетах доходов и расходов. Кроме того, такой подход предопределяет завышение показателей финансового благополучия предприятия, таких как показатели ликвидности, финансовой устойчивости, рентабельности, что может ввести в заблуждение при принятии управленческих решений. Поэтому управленческий учет необходимо строить с учетом принципов МСФО. Это предопределяет цель и задачи выпускной квалификационной работы.

Использование риск-ориентированного подхода при построении управленческого учета, сочетающего оценку по номинальным показателям и по показателям справедливой стоимости, меняет подходы к формированию системы контроллин-

га на предприятии. В первую очередь это касается системы финансового контроллинга.

Актуальность темы исследования предопределила предмет и объект исследования, постановку цели и задач для ее достижения.

Предмет исследования – особенности формирования системы управленческого учета и контроллинга на основе интеграции российских и международных стандартов.

Объект исследования – финансово-экономическая деятельность предприятия ООО «НОВАТЭК-АЗК».

Цель исследования – разработка системы финансового контроллинга по данным управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода. Для достижения цели необходимо решить задачи:

- 1) исследовать теоретические аспекты научно-практического представления контроллинга и управленческого учета в системе его информационного обеспечения;
- 2) разработать методику формирования риск-ориентированного управленческого учета и финансового контроллинга на его основе;
- 3) произвести практическую реализацию риск-ориентированного управленческого учета и финансового контроллинга на предприятии ООО «НОВАТЭК-АЗК».

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКОГО ПРЕДСТАВЛЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ ЕГО ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

## 1.1 Эволюция теории контроллинга

В условиях изменчивости рыночной конъюнктуры бизнеса менеджментом все больше внимание уделяется поиску новых подходов к управлению, среди которых главное значение приобретает контроллинг. История формирования теории контроллинга позволяет наглядно отследить трансформацию его сущности и увидеть предпосылки появления разнообразия современных концепций.

Исторический аспект формирования теории контроллинга подробно рассмотрен в монографии Елены Анатольевны Жидковой «Развитие учетно-аналитической концепции контроллинга. Теория и методология» [16]. На основе указанной монографии в данной работе приведем в таблице 1 обзор по основным критериям формирования теории контроллинга.

Таблица 1 – Исторический аспект формирования теории контроллинга

Авторы	Журналы	Организации	Применение
В начале XX века Гаррингтон Эмерсон (впервые упоминание о методе «стандарт-кост») Г. Эмерсон (критика метода «стандарт-кост»)	В 1934 г. был создан журнал «The Controller», который занимался практически-практическими проблемами контроллинга	В США в 1778 г. было учреждено ведомство «Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts», в задачи которого входило управление государственным хозяйством и контроль за использованием средств	В 1880 г. должность контроллера (Controllers) была введена железнодорожной компанией Atchison, Topeka and Santa Fe Railroad, а в 1892 г. – компанией «General Electric» [4; 29; 66]
В 1911 г. Дж. Ч. Гаррисон (внедрение системы нормативного контроля затрат и разработаны рекомендации по	С 1989 г. специальное издание «Controller», которое пропагандирует идеи и	Controllers Institute of America, созданный в 1931 г. (в 1962 г. он был переименован в Financial Executive Institute (FEI)). Это профессиональная организация контроллеров США, которая проводила и проводит большую работу	В России интерес к контроллингу начал проявляться в самом начале 90-х годов прошлого столетия в ходе экономических

Авторы	Журналы	Организации	Применение
<p>применению метода управления по отклонениям в одной из компаний штата Иллинойс). Г. Эмерсоном были изложены основные идеи процессного подхода в 12 принципах управления. Данные принципы стали базовыми для регламентации управленческой деятельности</p>	<p>философию контроллинга [29]</p>	<p>по систематизации задач контроллинга [11]</p>	<p>преобразований. Изначально контроллинг возник в банках в результате интенсивного развития банковского сектора. С 1991 г. по 1995 г. контроллинг отождествлялся с учетом затрат, а в 1996-1997 гг. понимался как учет затрат и результатов. После финансового кризиса в 1998 г. и в результате последующего роста экономики некоторые крупные промышленные предприятия начинали формировать управление нового типа. В 1998-1999 гг. контроллинг стал охватывать бюджетирование, планирование, управление затратами. Начиная с 2000 г. по 2010 г. в процессе реструктуризации финансово-экономического блока превалирует понимание контроллинга как поставщика и интерпретатора информации для менеджеров, а также координатора оперативной деятельности экономического субъекта. С 2010 г. и по настоящее</p>
<p>В 1936 г. Дж. Гаррисон сформулировал основы научного направления, которое получило название «директ-костинг». В 1952 г. Дж. Хиггинс обосновал необходимость организации системы учета по центрам ответственности.</p>	<p>В России впервые теоретические идеи контроллинга появились на страницах журнала «Счетоводство» (1895 г.) в опубликованных работах итальянского профессора счетоводства Джузеппе Росси, в которых особая роль отводилась контролю как одной из функций учета. [55, с. 125]</p>	<p>В 1944 г. был создан научно-исследовательский институт «Controllership Foundation» (в настоящее время – Financial Executives Research Foundation), внесший существенный вклад в развитие идей контроллинга в США [29; 42]. В 1972 г. в США официально был признан управленческий учет как самостоятельная подсистема бухгалтерского учета. Создана организация – Институт управленческого учета (IMA – The Institute of Management Accounting), который занимается стандартизацией управленческого учета. Институт контролеров по вопросам образования в области планирования предприятий и учета (Controller – Institut zur Ausbildung in Unternehmensplanung und Rechnungswesen GmbH, Cauting). С 1971 г. проводятся частные и общественные семинары Академией контроллеров</p>	<p>управление нового типа. В 1998-1999 гг. контроллинг стал охватывать бюджетирование, планирование, управление затратами. Начиная с 2000 г. по 2010 г. в процессе реструктуризации финансово-экономического блока превалирует понимание контроллинга как поставщика и интерпретатора информации для менеджеров, а также координатора оперативной деятельности экономического субъекта. С 2010 г. и по настоящее</p>
<p>Приблизительно в 1965 г. на территории Германии повсеместно распространилось формирование в крупных компаниях центров прибыли, которые были автономны в отношении управления и учета. В 1967 г. вышла в свет книга Альбрехта Дайле «Управление</p>			



Авторы	Журналы	Организации	Применение
прибылью», в которой концепция управленческого учета рассматривалась как эффективный инструмент управления прибылью			время, по мнению С.Г. Фалько, характерно понимание контроллинга как службы внутреннего консалтинга по оказанию консультаций руководству экономического субъекта в сфере управления

Однозначного определения «контроллинга» среди экспертов нет. На современном этапе в России, как и в мире, не определен единый взгляд на термин «контроллинг», что, бесспорно, препятствует развитию этого направления.

Общая картина отражения основных положений при определении термина «контроллинг» в экономической литературе, составленная Жидковой Е.А, представлена в таблице 2.

Таблица 2 – Ключевые положения в понятии «контроллинг» [16]

Ключевые положения понятия «контроллинг»	Авторы
Система информационно-аналитической и методической поддержки	Бариленко В.И.
Обоснование и реализация управленческих решений	Бариленко В.И.
Элемент управления социальной системой	Вебер Ю.
Функция поддержки руководства	Вебер Ю.
Задачи планирования, контроля и информирования	Вебер Ю.
Овладение экономической ситуацией на предприятии	Дайле А.
Система управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности	Ивашкевич В.Б., Карминский А.М.
Система управления прибылью	Ивашкевич В.Б.
Система мышления и управления	Майэр Э.
Руководящая концепция эффективного управления	Майэр Э.
Управление прибылью	Манн Р, Майэр Э.
Система регулирования	Манн Р, Майэр Э.
Управленческая система	Нечеухина Н.С.
Достижение оперативных и стратегических целей	Нечеухина Н.С.
Межфункциональная система (подсистема) предприятия	Павленко М.Н.
Непрерывно функционирующая система контроля	Петров А.Н.
Система, ориентированная на результат	Райхман Т.
Сбор и обработка информации в процессе разработки, координации и контроля	Райхман Т.

Ключевые положения понятия «контроллинг»	Авторы
Философия и образ мышления руководителей	Фалько С.Г.
Система управления хозяйственной деятельностью и прибылью	Хан Д.
Координация всех точек зрения на развитие организации в плане действий	Хекерт Д., Вильсон Д.
Комплексная межфункциональная концепция управления	Хорват П., Гайзер Б.
Координация системы планирования, контроля и информационного обеспечения	Хорват П., Гайзер Б.

Различные аспекты определений контроллинга идентифицирует Фалько С.Г. [64]:

1) Этимологический

Контроллинг (в латинском, английском, французском, немецком языках) – надзор, наблюдение, управление, руководство, регулирование, контролирование, проверка;

2) Поведенческий по отношению к руководству

Контроллинг – сервисная (навигационная) функция, помогающая менеджеру в достижении поставленных целей (Контроллер – лоцман, штурман у командира корабля);

3) Концептуально-инструментальный

Контроллинг – предоставление руководству методов, инструментов, образцов мышления и информации для осуществления процессов планирования и контроля, а также интеграции и координации этих процессов между всеми функциональными подразделениями;

4) Институциональный

Контроллинг – структурное подразделение в организации, выполняющее функции контроллинга;

5) Философский

Контроллинг – философия и образ мышления работников, основанные на понимании необходимости рационального использования ресурсов, синхронизации и гармоничного сочетания интересов сотрудников, клиентов (заинтересованных

лиц) и предприятия, с целью обеспечения его долгосрочного существования и развития;

б) Морально-этический

Контроллинг – «экономическая совесть» предприятия.

Большой диапазон определений можно объяснить приверженностью различных авторов всевозможным научным школам организационного управления.

В середине 90-х годов сформировались основные положения концепции управления бизнес-процессами (Business Process Management, BPM). В настоящее время наблюдается активное внедрение процессного управления в экономических субъектах (одна из наиболее востребованных методологий управления), что обусловило смещение акцентов контроллинга на бизнес-процессы. Внедрение процессного контроллинга свидетельствует о том, что процессное управление в экономическом субъекте стало полнофункциональной управленческой системой.

В соответствии с определением, которое приведено в стандарте ГОСТ ISO 9001-2011, применение для управления деятельностью и ресурсами организации системы взаимосвязанных процессов может называться процессным подходом.

С позиций процессного подхода контроллинг, по мнению Жидковой Е.А., представляет собой систему регулирования и контроля реализации бизнес-процессов экономического субъекта, установление критериев ключевых показателей результативности процессов, оценка эффективности их выполнения с целью их дальнейшего совершенствования с учетом стратегических целей.

Исследование классической и современной научной теоретической литературы о контроллинге позволило выделить общепризнанные концептуальные положения.

Под концепцией контроллинга понимается комплексность суждений о его функциональном разграничении, институциональном оформлении и инструментальной вооруженности в контексте целей экономического субъекта, релевантных контроллингу, и целей контроллинга, которые обусловлены целями экономического субъекта [47].

На настоящий момент не имеется также единой системы для классификации различных концепций контроллинга. В научных трудах как зарубежных, так и российских авторов [5; 30; 46; 60] приводятся всевозможные теоретические концепции контроллинга, которые по своей сути условны и отличаются различной трактовкой взаимоотношений между управлением и контроллингом. Среди множества концепций в основном преобладают три концепции, ориентированные на систему бухгалтерского учета, на информацию, на координацию деятельности экономического субъекта. Однако невозможно точно определить границы между предлагаемыми концепциями, что влечет за собой их частичное пересечение.

Следует отметить, что мнения авторов в отношении концепций контроллинга по-прежнему различаются. Начавшиеся в начале XX века дискуссии получили сегодня новое продолжение. На основе проведенного анализа научно-практических тенденций в области контроллинга Жидкова Е.А. выделила основные концепции, которые представлены на рисунке 1.

По мнению Жидковой Е.А., формирование теоретической базы контроллинга необходимо связать с возникновением организационных концепций управления, разработчиком которых в начале индустриальной эпохи являлся Фредерик Уинслоу Тейлор [16]. В своем труде «Принципы научного менеджмента», который вышел в свет в 1911 году, Тейлор акцентировал внимание на необходимости корпоративного труда для устранения неэффективного производства [82]. В рамках научной теории он обосновал концепцию разделения труда, а также выдвинул «ряд богатейших научных завоеваний в деле выработки правильнейших приемов работы, введения наилучших систем учета и контроля и т. д.» [21, с.189–190]. В иерархии управления Тейлором были «выделены» функциональные специалисты в бухгалтерском учете, кадровом обеспечении, продажах и производстве в компании. Реализация концепции Тейлора в прикладном плане заключалась в замене традиционной линейной структуры управления на линейно-функциональную.

В 20-е годы XX столетия происходит зарождение регистрационной концепции контроллинга. Функции контроллера заключались в выполнении обязанностей по

управлению финансовыми вложениями, основным капиталом и проведению ревизий [23]. Наличие контроллера мотивировалось потребностью контроля деятельности директоров компаний: главной целью контроллера было обеспечение информацией о реальном положении компании ее владельцев.

Появление концепции контроллинга ориентации на учет в значительной степени обусловлено экономическим кризисом 30-х годов. Концепция с ориентацией на учет имеет место тогда, когда преследуются информационные цели, которые реализуются в первую очередь с помощью данных учета.

Данный подход может быть охарактеризован как ориентированный на прибыль или ограниченно ориентированный на информацию, так как информационной базой служат данные бухгалтерского учета. При этом контроллинг использует релевантные состоянию дел данные в денежном выражении, в результате эта количественность относится большей частью к оперативным связям. В связи с этим контроллинг имеет отношение, прежде всего, к оперативному уровню и лишь отчасти – к стратегическому, если речь заходит о потенциале успеха [24].

В научных публикациях, которые ориентированы на данную концепцию контроллинга, по сути, описывается управленческий учет и приводятся методы и модели управления затратами и бюджетирования [35].

С 70-х годов прошлого столетия в Европе происходит выработка ряда концепций, причем каждая из концепций является логическим продолжением предыдущей.

Представителями концепции ориентации на учет являлись А. Дайле, Р. Манн, Э. Майер, которые связывали понятие «контроллинг» с управлением прибылью, системой регулирования, позволявшей компании получать максимальную для данных условий прибыль [11].

В 1970-1980 гг. формировалась концепция ориентации на информацию, что совпало одновременно с развитием компьютерной техники. Основная функция контроллинга видится в снабжении руководства компании релевантной информацией для планирования, принятия и продвижения решений и контроля. При этом

на контроллеров возложена задача регулирования спроса и предложения информации при помощи совершенствования систем электронной обработки данных и их передачи. Согласно данной концепции важным источником информации оставался бухгалтерский учет, но также использовалась количественная и качественная информация, полученная из различных внутренних и внешних источников. Представителем данной концепции является Т. Райхманн, который считал основной задачей контроллинга обеспечение руководства организации информацией для принятия решений. В соответствии с высказыванием П. Прайсслера, контроллинг – это выходящий за рамки одной функции управленческий инструмент, который поддерживает внутрифирменный процесс управления и принятия решений с помощью целенаправленного подбора и обработки информации [97]. Следовательно, контроллинг представлял собой в тот период функцию поддержки руководства, проводимую контроллерами. Контроллеры осуществляли надзор за тем, чтобы у менеджеров на протяжении всего процесса управления были в распоряжении необходимые сведения [4]. Тем не менее указанные обстоятельства являются закономерным продолжением естественного развития управленческого учета. Определение «контроллинг» ассоциируется в данном случае с понятием «управленческий учет», а не позиционирует новую специальную область управления.

Концепция контроллинга ориентирования на координацию начала свое активное становление в конце 80-х начале 90-х годов. Данная концепция строилась, прежде всего, на расхождении между системой управления и системой исполнения. В соответствии с ней первичная координация исполнения управленческих решений являлась задачей самой системы управления, а вторичная координация внутри управленческой системы относилась к контроллингу. В рамках концепции определялось два направления контроллинга – с акцентом на системы планирования, контроля и информационного обеспечения и на систему управления компанией для достижения стоящих перед ней целей [56]. Координационная функция

контроллинга охватывала своим содержанием формирование и текущее выполнение процессов согласования между функциями.

Один из родоначальников направления, ориентированного на системы планирования, контроля и информационного обеспечения, П. Хорват определяет контроллинг как комплексную межфункциональную концепцию управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения [30]. Ввиду возможного оппортунистического поведения менеджеров или ошибочной обработки информации эффективность управления может снизиться. Во избежание неэффективного управления второе направление контроллинга с акцентом на систему управления (в контексте предыдущего направления) рассматривается некоторыми авторами как «система управления управлением» [66; 104].

В этот период на основе выводов своего исследования профессор Роберт Каплан и президент консалтинговой фирмы Дэвид Норт продвигали сбалансированную систему показателей (Balanced Score Cards) как одного из основных инструментов координационной концепции контроллинга. Квинтэссенция концепции состояла в том, что если корректно подобраны, измерены и сбалансированы стратегические и оперативные показатели производственно-экономических аспектов деятельности компании, то будет возможным устойчивое эффективное достижение поставленных целей и показателей в будущем.

Метод сбалансированной системы оценочных показателей связывает стратегические установки компании и их реализацию, обеспечивая тем самым стратегическое развитие [38].

С 1990 годов начинает формироваться концепция ориентации на стратегическую навигацию в новом формате управления экономическим субъектом посредством синтеза действующих компонентов стратегического управления: стратегического планирования, информационного обеспечения и контроля. В данной концепции контроллеры сосредоточивают особое внимание на постановке и решении задач информационно-аналитической поддержки стратегического менеджмента,

поскольку именно на этом уровне можно гарантировать будущую эффективность экономического субъекта [60]. Одним из основных источников информационного обеспечения в контроллинге становится стратегический учет, использующий в качестве инструмента метод стратегических балансов – внешних и внутренних (опыт промышленно развитых стран Запада). Контроллинг де-факто заканчивает управленческий цикл, закладываются основы (потенциалы) будущей эффективности экономического субъекта, обеспечиваются системы показателей информации, которая необходима для оценки стратегических намерений и степени достижения соответствующих стратегических целей. В границах стратегического контроллинга анализируются внешняя и внутренняя среда, конкуренция, весомые факторы успеха, стратегические планы и подконтрольные показатели деятельности, цепочки ценностей, стратегическое позиционирование, затратноформирующие факторы и портфель стратегий. Следовательно, контроллер становится «стратегическим» помощником (консультантом) руководства в ходе формирования стратегических планов, решении задач стратегического учета, контроля и анализа. Однако в настоящее время фигурирует некоторая неопределенность в подходе реализации этой концепции в современной теории управления.

Появление концепции ориентации на оптимизацию интересов заинтересованных лиц (стейкхолдеров) в рамках концепции Corporate Governance (Корпоративное управление) приходится на начало 2000 г.

Под Corporate Governance понимают систему взаимоотношений, взаимодействий и взаимозависимостей между менеджерами компании и ее владельцами для обеспечения эффективности ее деятельности и оптимизированной уравновешенности интересов между всеми заинтересованными группами, нацеленной на получение максимальной прибыли от всех видов деятельности компании в соответствии с действующим национальным законодательством и с учетом международных признанных стандартов в этой области [36].

Появление теории заинтересованных сторон связано с выходом работы Э. Фримена «Стратегический менеджмент: концепция заинтересованных сторон»,



в которой автор вводит новое понятие «заинтересованная сторона» (stakeholder в переводе с английского «держатель интереса»). В определении Э. Фримена «stakeholder» характеризуется как «любой группы или индивида, которые могут повлиять или на которые влияет достижение целей организации» [88, с. 46]. В русскоязычной литературе это определение используется как «заинтересованная группа», «заинтересованные лица». Теория заинтересованных сторон неразрывно связана с управленческими процессами и их результатами, возникающими относительно ресурсных отношений фирмы с заинтересованными сторонами.

В настоящее время проявляются определенные очертания данной концепции, которая основывается на положениях неоинституциональной экономики и нацеливает корпоративные структуры как на выработку оптимальной системы собственных финансово-экономических параметров, так и на учет интересов широкого круга стейкхолдеров.

С позиций неоинституционализма структура множества заинтересованных лиц представлена множеством индивидов, которые относятся к различным социальным институтам. Данная структура управления не зависит от заинтересованного субъекта и представляет цели, ресурсы и процессы в объективной форме. Появление новых целей, ресурсов, процессов связано с возникновением интереса индивида, а потому может быть представлено только через связь с заинтересованным индивидом. Главным внутренним механизмом является корпоративное управление, которое непосредственно ориентировано на разрешение конфликтов институциональных интересов.

В соответствии с концепцией контроллинга ориентации на оптимизацию интересов заинтересованных лиц, происходит снижение издержек конфликта заинтересованных лиц (государства, владельцев, кредиторов, акционеров, персонала, конкурентов, социальных и экологических институтов, местного сообщества и т. д.), которые представлены внутрикорпоративными или внешними институтами, имеющими свои институциональные отношения, интересы, нормы и правила поведения.

Данная концепция в наибольшей мере должна соответствовать приоритетам инновационного развития экономики.

В настоящее время концепция стратегической навигации и концепция оптимизации интересов заинтересованных лиц находятся на этапе формирования.

Основные концепции контроллинга указаны на рисунке 1 и в таблице 3.

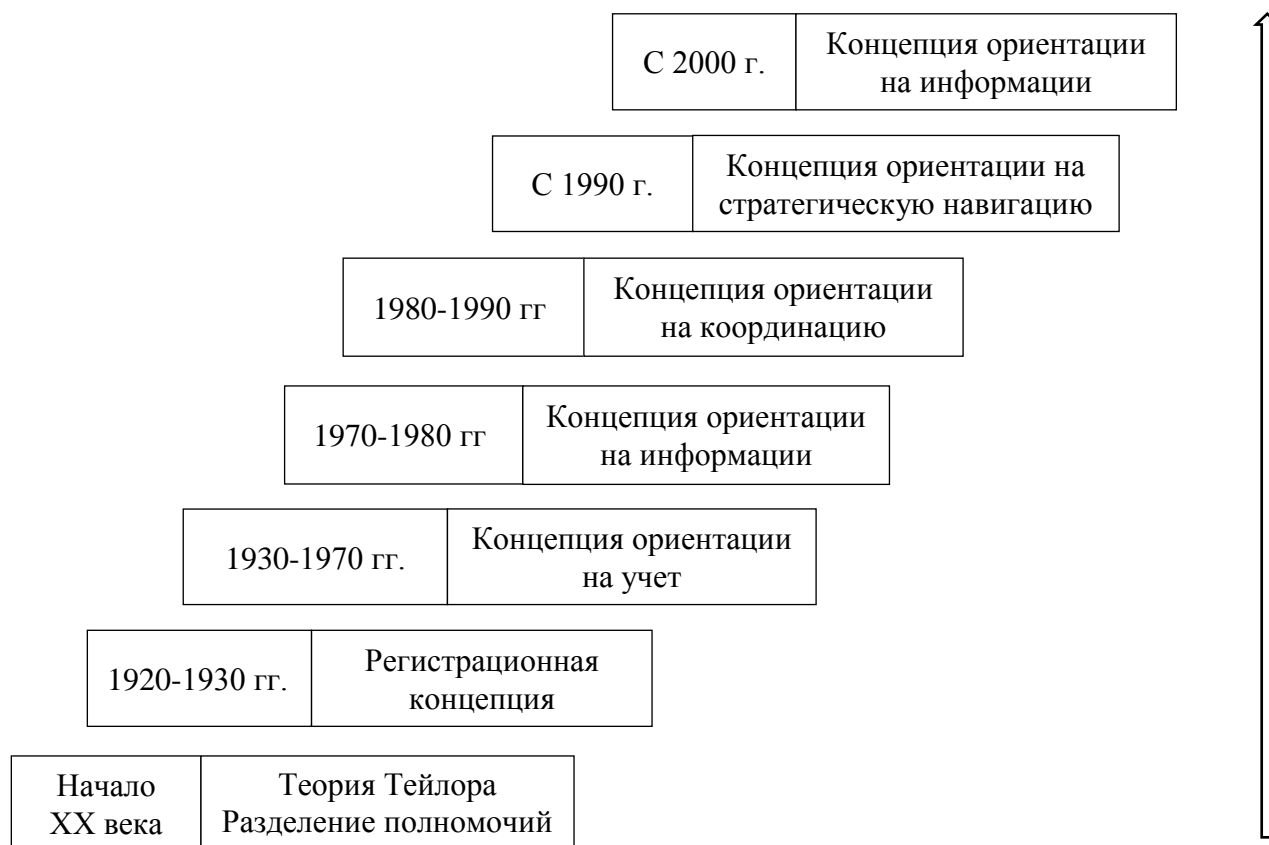


Рисунок 1 – Основные концепции контроллинга [16]

В таблице 3 описаны основные концепции контроллинга, составленные по материалам монографии Жидковой Е.А. [16], с дополнениями из других источников.

Таблица 3 – Основные концепции контроллинга

Период	Концепция	Авторы	Содержание концепции
Начало XX века	Теория Тейлора Разделение полномочий (организационные)	Фредерик Уинслоу Тейлор «Принципы научного	Акцент на необходимости корпоративного труда для устранения неэффективного производства [58]. Реализация концепции Тейлора в прикладном плане заключалась в замене

Продолжение таблицы 3

Период	Концепция	Авторы	Содержание концепции
	концепции управления)	менеджмента», 1911 г.	традиционной линейной структуры управления на линейно-функциональную.
1920-1930 гг.	Регистрационная концепция контроллинга	Данную концепцию в истории формирования контроллинга выделяет Жидкова Е.А., ссылаясь на работы А.М. Каминского, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Ивановой	Функции контроллера заключались в выполнении обязанностей по управлению финансовыми вложениями, основным капиталом и проведению ревизий [29]. Наличие контроллера мотивировалось потребностью контроля деятельности директоров компаний: главной целью контроллера было обеспечение информацией о реальном положении компании ее владельцев
1930-1970 гг.	Концепция ориентации на учет	А. Дайле, Р. Манн, Э. Майер, Х.Ю. Кюппер, Е. Хейнен, Скоун Т., Фольмут Х., Глущенко В.В., Глущенко И.И.	Понятие «контроллинг» связано с управлением прибылью, системой регулирования, позволявшей компании получать максимальную для данных условий прибыль [11]. Концепция имеет место тогда, когда преследуются информационные цели, которые реализуются в первую очередь с помощью данных учета. Контроллинг имеет отношение, прежде всего, к оперативному уровню и лишь отчасти – к стратегическому, если речь заходит о потенциале успеха [46]. В научных публикациях, которые ориентированы на данную концепцию контроллинга, по сути, описывается управленческий учет и приводятся методы и модели управления затратами и бюджетирования [50]
1970-1980 гг.	Концепция ориентации на информацию	Т. Райхманн, П. Прайсслер, Е. Шеффлер, Рейман Т., Брюггемайер М., Берр Х.	Появление концепции ориентации на информацию совпало одновременно с развитием компьютерной техники. Основная функция контроллинга видится в снабжении руководства компании релевантной информацией для планирования, принятия и продвижения решений и контроля. При этом на контроллеров возложена задача регулирования спроса и предложения информации при помощи совершенствования систем электронной обработки данных и их передачи. Согласно данной концепции важным источником информации оставался бухгалтерский учет, но также использовалась количественная и качественная

Период	Концепция	Авторы	Содержание концепции
			информация, полученная из различных внутренних и внешних источников. Определение «контроллинг» ассоциируется в данном случае с понятием «управленческий учет», а не позиционирует новую специальную область управления
1980-1990 гг.	Концепция ориентации на координацию	П. Хорват, Р. Каплан, Д. Норт, Д. Хан, И. Вебер, Д. Шнайдер, Кюппер Х.У., Шмидт А., Зунд А.	<p>Данная концепция строилась, прежде всего, на расхождении между системой управления и системой исполнения. В соответствии с ней первичная координация исполнения управленческих решений являлась задачей самой системы управления, а вторичная координация внутри управленческой системы относилась к контроллингу. В рамках концепции определялось два направления контроллинга – с акцентом на системы планирования, контроля и информационного обеспечения и на систему управления компанией для достижения стоящих перед ней целей [56]. Координационная функция контроллинга охватывала своим содержанием формирование и текущее выполнение процессов согласования между функциями.</p> <p>Появление сбалансированной системы показателей (Balanced Score cards) как одного из основных инструментов координационной концепции контроллинга. Метод сбалансированной системы оценочных показателей связывает стратегические установки компании и их реализацию, обеспечивая тем самым стратегическое развитие [38]</p>
С 1990 г.	Концепция ориентации на стратегическую навигацию	Данную концепцию в истории формирования контроллинга выделяет Жидкова Е.А., ссылаясь на работы Фалько С.Г.	Синтез действующих компонентов стратегического управления: стратегического планирования, информационного обеспечения и контроля [60]. Одним из основных источников информационного обеспечения в контроллинге становится стратегический учет, использующий в качестве инструмента метод стратегических балансов – внешних и внутренних (опыт промышленно развитых стран Запада).

Период	Концепция	Авторы	Содержание концепции
			Контроллинг де-факто заканчивает управленческий цикл, закладываются основы (потенциалы) будущей эффективности экономического субъекта, обеспечиваются системы показателей информацией, которая необходима для оценки стратегических намерений и степени достижения соответствующих стратегических целей. В границах стратегического контроллинга анализируются внешняя и внутренняя среда, конкуренция, весомые факторы успеха, стратегические планы и подконтрольные показатели деятельности, цепочки ценностей, стратегическое позиционирование, затратноформирующие факторы и портфель стратегий
С 2000 г.	Концепция ориентации на оптимизацию интересов заинтересованных лиц	Э. Фримена «Стратегический менеджмент: концепция заинтересованных сторон»	Концепция основана на системе взаимоотношений, взаимодействий и взаимозависимостей между менеджерами компании и ее владельцами для обеспечения эффективности ее деятельности и оптимизированной уравновешенности интересов между всеми заинтересованными группами, нацеленной на получение максимальной прибыли от всех видов деятельности компании в соответствии с действующим национальным законодательством и с учетом международных признанных стандартов в этой области [36]

История контроллинга, несмотря на малую протяженность во времени, характеризуется интенсивным вызреванием его содержания. Современные модели контроллинга уже не похожи на те первые, что сформировались более трех десятков лет назад, как англо-саксонская и немецкая, хотя и несут на себе их «родимые» пятна. Становление современной теории контроллинга основывается на предшествующих исследованиях. Известно, что методология контроллинга включает: теории, законы, принципы, функции, задачи, методы, средства и практику контроллинга [60].

Интерпретация Фалько С.Г. эволюции теории контроллинга представлена на рисунке 2.

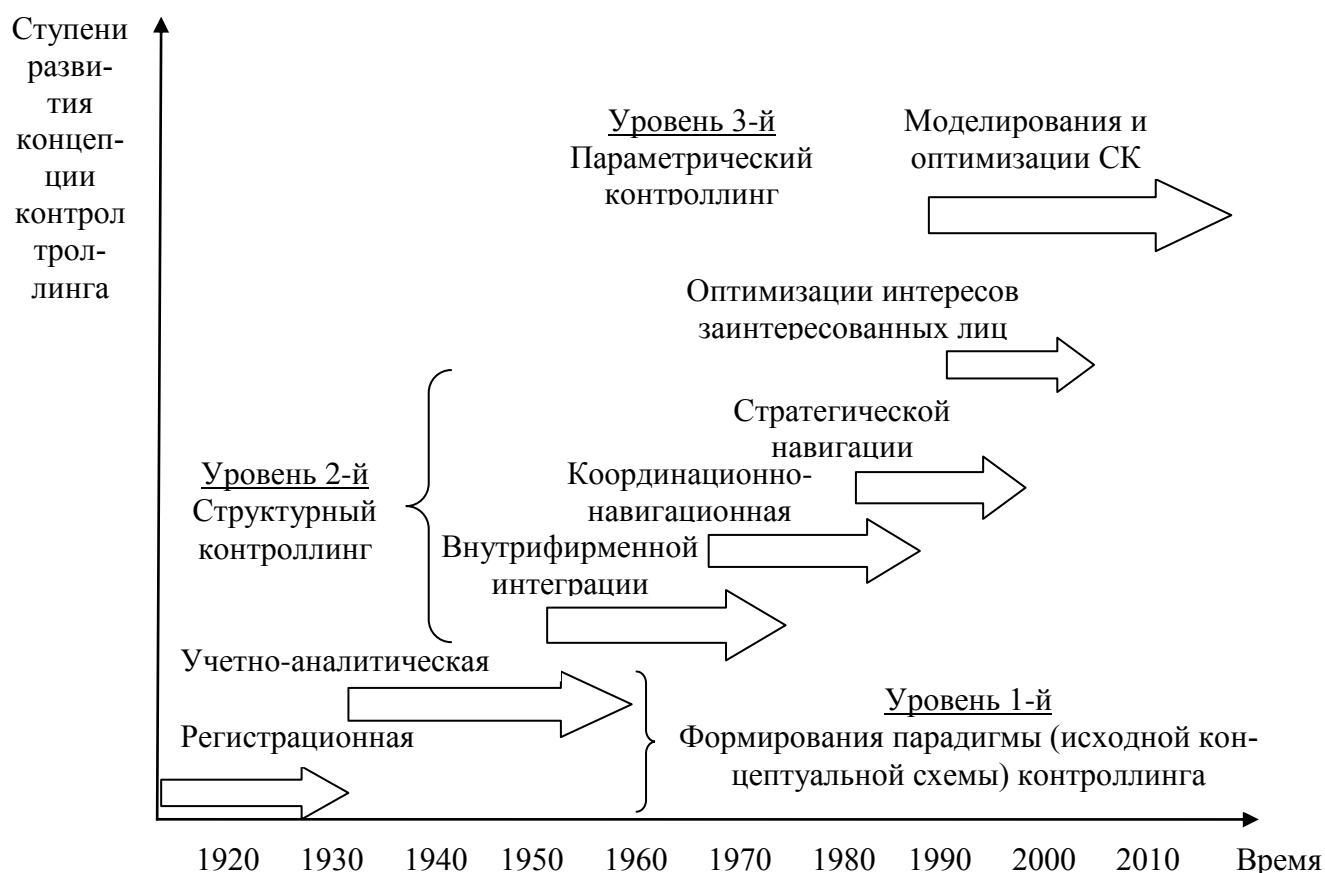


Рисунок 2 – Интерпретация Фалько С.Г. эволюции теории контроллинга [64]

Рассмотренный исторический аспект формирования теории контроллинга позволяет понять предпосылки формирования его современной парадигмы, внимание которой мы уделим на следующем этапе исследования.

## 1.2 Современная парадигма контроллинга

Исследование парадигматического контекста развития контроллинга поможет проникнуть в суть изучаемых аспектов, определить предпосылку их появления и развития, а также обосновать содержание категорий.

Конец XIX – начало XX века связаны с переворотом в науке и технике. Научно-техническая революция индуцировала бурное развитие промышленного про-

изводства и совершенствование системы управления им. В связи с этим возросла значительная потребность в широком использовании высококвалифицированных специалистов во всех отраслях науки, техники и производства. Контроллинг начал активно развиваться лишь на этом этапе промышленной революции.

Основа любой науки – это эвентуальность объективного описания явлений. Управленческая мысль с XX века делает особый акцент на трансформации контроллинга в науку.

Первый интерес к рассмотрению менеджмента как науки управления был отмечен в 1911 г., когда американский инженер Ф. Тейлор возглавил движение научного управления (получило название в дальнейшем «школа научного управления»), которое определялось через знания, используемые в процессе труда, его организации. В границах теории научного направления Ф. Тейлором была обоснована концепция разделения труда. В своей работе «Principles of Scientific Management» («Принципы научного управления»), которая признана началом управления наукой и самостоятельной областью исследований, указывал, что «наилучшая организация труда представляет собой настоящую науку, опирающуюся на ясно определенные законы, правила и принципы, как на свой фундамент» [58, с. 4]. Таким образом, управленческие знания, вырабатываемые менеджерами, определяют организацию деятельности исполнителей, в конечном итоге – ее результат.

Представитель классической административной школы управления А. Файоль одним из первых предложил управлять процессами, рассматривать управленческую деятельность в качестве самостоятельного объекта исследования в своей работе «Общее и промышленное управление» (1916 г.). В ней он универсализировал управленческий опыт и сформировал логически стройную систематическую теорию менеджмента. В работе «Административная теория государства», опубликованной в 1923 году, он впервые обозначил проблему организованного обучения менеджменту.

Основными детерминантами представленных школ являлись организационные вопросы управления.

В эволюционном продвижении заметным событием была разработка концепции *tableaubord* во Франции, первое упоминание о которой относилось к 1932 г. В соответствии с устоявшимся толкованием, концепция *tableaubord* рассматривалась как инструмент управления, который предназначался, прежде всего, для потребностей высшего управленческого звена. Его роль сводилась к помощи высшему руководству оперативно получать общее представление о деятельности (операциях) компании и состоянии среды, в которой эта деятельность осуществляется [92]. В современной трактовке *tableaubord* представляет общую модель функционирования бизнеса как системы.

В 1954 г. П. Друкер предложил концепцию управления по целям *Management by Objectives (MBO)* (*методику постановки SMART-целей*), содержащую в себе 5 критериев постановки целей: конкретную, измеримую, достижимую, реалистичную, определенную по времени. Несмотря на то что эффективность методики невысока, она задавала вектор движения в определенном направлении: определение целей для каждого сотрудника и последующее концентрирование его деятельности для решения поставленных задач.

Начиная с 1960 г. в результате научно-технической революции индустриальное общество трансформируется в постиндустриальное общество, которое характеризуется формированием в передовых странах экономики знаний и значительным увеличением информации в жизни общества. На этот период приходится наиболее интенсивное развитие общей теории систем.

С 1960-х гг. получило развитие «стратегическое планирование» (*strategicplanning*), которое применялось в той или иной мере всеми преуспевающими фирмами промышленно развитых стран.

Принципы стратегического управления в отечественной практике получили распространение в виде программно-целевого метода в 1980-х гг. В частности, в



ГОСТ 24525.0-80 «Управление производственным объединением и промышленным предприятием» были выделены целевые подсистемы системы управления:

- 1) управление выполнением плана производства и поставок продукции;
- 2) управление качеством продукции;
- 3) управление ресурсами;
- 4) управление развитием производства;
- 5) управление социальным развитием коллектива;
- 6) управление охраной окружающей среды [1].

Приведенный перечень управляемых форматов отражает системный подход к рассмотрению основных направлений хозяйственной деятельности экономического субъекта, что соответствует современным концепциям стратегического управления, при этом характеризуя специфику хозяйствования в условиях плано-во-административной экономики.

В 1992 г. Р. Каплан и Д. Норт развили концепцию МВО и разработали новый подход к стратегическому управлению Balanced Score Card (сбалансированная система показателей (BSC)). BSC продвигалась ее создателями как один из основных инструментов координационно-навигационной концепции контроллинга.

В это время активно внедряются информационные технологии, которые становятся жизненно важным фактором для дальнейшего развития экономического субъекта. Происходит переход от функционального управления к процессному.

Процессно-ориентированный подход стал применяться во многих управленческих теориях, таких как теория реинжиниринга, система сбалансированных показателей, теория корпоративной устойчивости, модель устойчивого развития организации, универсальная система показателей деятельности и др.

Альтернативой концепции контроллинга является концепция реинжиниринга. В книге «Реинжиниринг корпорации. Манифест революции в бизнесе» (1993 г.) М. Хаммер и Д. Чампи развили обоснование необходимости коренных изменений существующей парадигмы управления. Авторы утверждали, что в новой постиндустриальной экономике запросы клиентов получают приоритет, конкуренция

усиливается и постоянные изменения являются нормальными для ведения бизнеса. С точки зрения реорганизации системы управления, реализация принципов реинжиниринга предполагает замену иерархического функционального принципа управления на межфункциональный, то есть процессно-ориентированный способ организации управленческой деятельности [69].

Современный ученый Фалько С.Г. рассматривает контроллинг в следующих аспектах:

1) Концептуально-функциональный аспект

Контроллинг – ориентированная на перспективу и основанная на измерении факта система информационно-аналитической и методической поддержки менеджмента в процессе планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений, обеспечивающая координацию и интеграцию подразделений и сотрудников по достижению поставленных целей;

2) Инструментально-технологический

Контроллинг – разработка и предоставление руководству эффективных технологий реализации функций управления, т.е. создание организационно-методического комплекса методов, методик и инструментов, обеспечивающих надежное достижение целей, поставленных руководством

3) Научный

Контроллинг – научная дисциплина, занимающаяся разработкой теоретических и методологических основ построения технологий управления социально-экономическими системами.

Объект изучения контроллинга – методы, методики и инструменты экономики, организации производства, планирования, учета и отчетности, контроля, анализа и выработки управленческих решений.

Предмет контроллинга – теория, методы и инструменты измерения в социально-экономических системах для целей управления (Ракурсы измерения: ресурсы, функциональные области, процессы, элементы системы управления) [64].

В последние годы в России тема контроллинга становится одной из самых популярных при построении систем управления и потому не имеющей точных границ. Контроллинг является неотъемлемой частью современной системы управления компанией.

С точки зрения системы управления контроллинг является задачей менеджмента [30]. Контроллинг как инструмент управления в условиях функционирования экономических субъектов в рыночной среде следует рассматривать как непрерывный процесс принятия управленческих решений, который должен вписываться в формирующуюся, развивающуюся, усложняющуюся систему управления [72].

Изучение процессов функционирования экономического субъекта с системных позиций рассматривается в качестве перспективной тенденции. Системный подход в экономике на основе общей теории систем предложен американским биологом Людвигом фон Берталанфи в 1930-х гг., который выдвинул представление о системе любого вида как о комплексе взаимодействующих элементов, находящихся в определенных соотношениях друг с другом и с окружающей их средой. В начале 2000 годов Я. Корнай была выдвинута системная парадигма в экономике, где акцент делался на определении системы через ее внешнюю устойчивость и целостность [31], в дальнейшем эта парадигма развита Г.Б. Клейнером.

Применение системной парадигмы в теории контроллинга позволит сформировать концептуальную базу для интеграции отдельных направлений этой теории, так как в ее основе лежит концепция видения объекта и предмета исследования. Следует заметить, что представители немецкой экономической школы давно указывали на то обстоятельство, что основу концепции контроллинга образует системный принцип. В рамках данного подхода контроллинг может быть представлен как определенная относительно обособленная экономическая система и в то же время как подсистема, которая включается в организационную структуру экономического субъекта.

В соответствии с системной парадигмой контроллинг можно отнести к числу экономических систем. При этом экономическая система наделяется базовыми ресурсами, к которым относятся, в первую очередь, занимаемое пространство и располагаемое время. Ограниченная в пространстве и не ограниченная по времени существования система рассматривается как объектная система [28]. Такой системой является контроллинг.

Структурно предметную область контроллинга можно рассматривать как сложную систему, которая состоит из подсистем (сложных систем более низкого порядка), управляется, производит и имеет цель своего существования (рисунок 3).

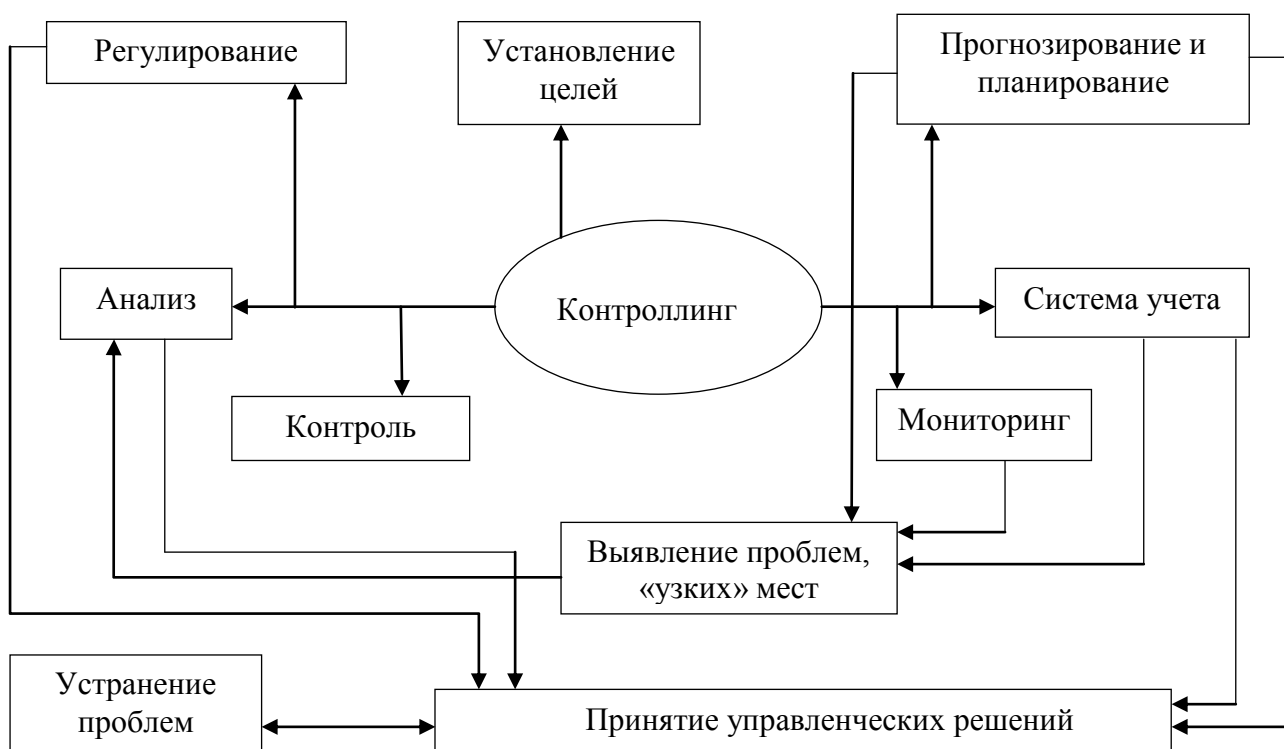


Рисунок 3 – Схема структуры процесса контроллинга [16]

Поскольку контроллинг ориентирован, прежде всего, на поддержку процессов принятия решений, то он должен обеспечить адаптацию традиционной системы учета в экономическом субъекте к информационным потребностям должностных лиц – принимающих решения, т. е. в функции контроллинга входит участие в создании, обработке, проверке и представлении управленческой информации.

Миссия контроллинга заключается, прежде всего, в обеспечении длительного функционирования экономического субъекта и его структурных единиц. При этом текущий анализ и регулирование плановых и фактических показателей подчинены указанной стратегической задаче.

Н.А. Харитонов и Н.Б. Касимова в своей статье «Теория контроллинга в управлении предприятием» представили сопоставление миссии службы контроллинга и ее служащих, которые были четко сформулированы как на международном, так и на локальном уровнях (таблица 4).

Таблица 4 – Миссия контроллера в мире и в России

Международная группа контроллинга (IGC) <sup>1</sup>	Объединение контроллеров России <sup>2</sup>
Контроллеры обеспечивают прозрачность результатов, финансов, процессов и стратегий, способствуя достижению более высокой эффективности	Контроллер отвечает за правильность использования методов и инструментов планирования, контроля и принятия решения, а также за прозрачность и наглядность предоставления достигнутых результатов
Контроллеры координируют подцели и под планы в рамках единого целого и организуют систему внутрифирменной отчетности	
Контроллеры выстраивают процесс постановки цели, планирования и управления для ориентации сотрудников, принимающих решения на цели компании	Контроллер ответственен за сохранение капитала, в то время как руководитель – за его прирост
Контроллеры обеспечивают сбор необходимый данных и информации	Контроллер должен измерить, оценить и соотнести риск с доходами. Руководитель для получения дополнительного дохода должен рисковать.
Контроллеры создают и обслуживают контроллинговые системы	

<sup>1</sup> Официальный сайт Международной группы контроллеров: [http://www.igc-controlling.org/EN/\\_leitbild/leitbild.php](http://www.igc-controlling.org/EN/_leitbild/leitbild.php)

<sup>2</sup> Официальный сайт Объединения контроллеров России: <http://controlling.ru/about/1.htm>

Представление Фалько С.Г. о миссии контроллинга, представлено на рисунке 4 [64].

Контроллинг в силу своей интегрированности обеспечивает целостный взгляд на деятельность экономического субъекта в различных временных горизонтах и комплексный подход к своевременному выявлению и решению возникающих проблем.

На этапе установления целей определяют атрибутивные и количественные цели экономического субъекта и выделяют критерии, по которым оценивается степень их достижения.

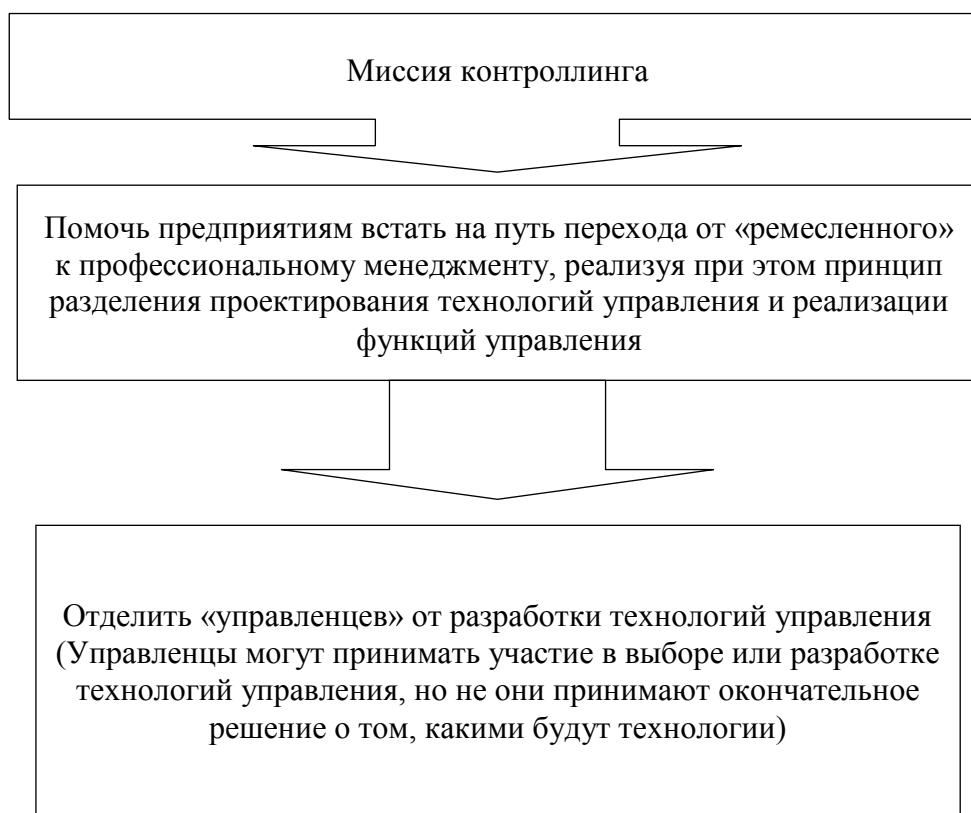


Рисунок 4 – Миссия контроллинга по Фалько С.Г. [64]

На стадии прогнозирования и планирования цели экономического субъекта превращают в прогнозы и планы, проводится анализ сильных и слабых сторон экономического субъекта, возможностей и опасностей. На основе этого разрабатывают стратегию экономического субъекта, а затем – план.

В ходе выполнения плана осуществляют управленческий учет, который отражает всю финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта. Специфика управленческого учета состоит в том, что он ориентирован на информационные потребности руководителей экономического субъекта и подразделений, на поддержку принятия управленческих решений.

Мониторинг – это процесс систематического наблюдения, объяснения и предсказания некоего явления [57]. Осуществляется мониторинг всей финансово-

хозяйственной деятельности экономического субъекта, происходит отслеживание протекающих в экономическом субъекте процессов в режиме реального времени; составление оперативных отчетов о результатах работы за наиболее короткие промежутки времени; сравнение целевых результатов с фактически достигнутыми.

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

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

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

Все предыдущие элементы системы контроллинга от планирования до мониторинга реализации планов необходимы в первую очередь для обеспечения возможности анализа планов, результатов и отклонений. Анализировать можно и прошлое, и настоящее, и будущее. На основе анализа вырабатывают рекомендации для принятия управленческих решений. Контроллинг сориентирован на выбор оптимальных управленческих решений, то есть даёт подготовленные варианты управленческих решений.

По мнению Жидковой Е.А., экономические субъекты в России развиваются в отсутствии общепринятой парадигмы контроллинга, что приводит к стихийности в принятии большинства управленческих решений, их слабой скоординированности во времени, пространстве и ресурсах.

Фалько С.Г. по этому вопросу делает следующие выводы:

1) методики создания систем контроллинга носят в основном описательный характер;

2) структура работ и функции контроллеров постоянно изменяются. Наблюдается устойчивая тенденция уменьшения учетно-регистрационных работ и увеличения объема работ по внутреннему консультированию, возникают новые направления работ контроллеров по стратегической навигации, работ с заинтересованными группами;

3) пройден концептуальный этап развития контроллинга и происходит интенсивное развитие структурного контроллинга;

4) актуальным становится строгое структурное и процессное описание системы контроллинга как сложной системы;

5) работа в этом направлении является основой для перехода к параметрическому контроллингу [64].

На рисунках 5 и 6 представлены результаты опроса о значимости и распространении контроллинга на предприятиях, обобщенные Фалько С.Г.

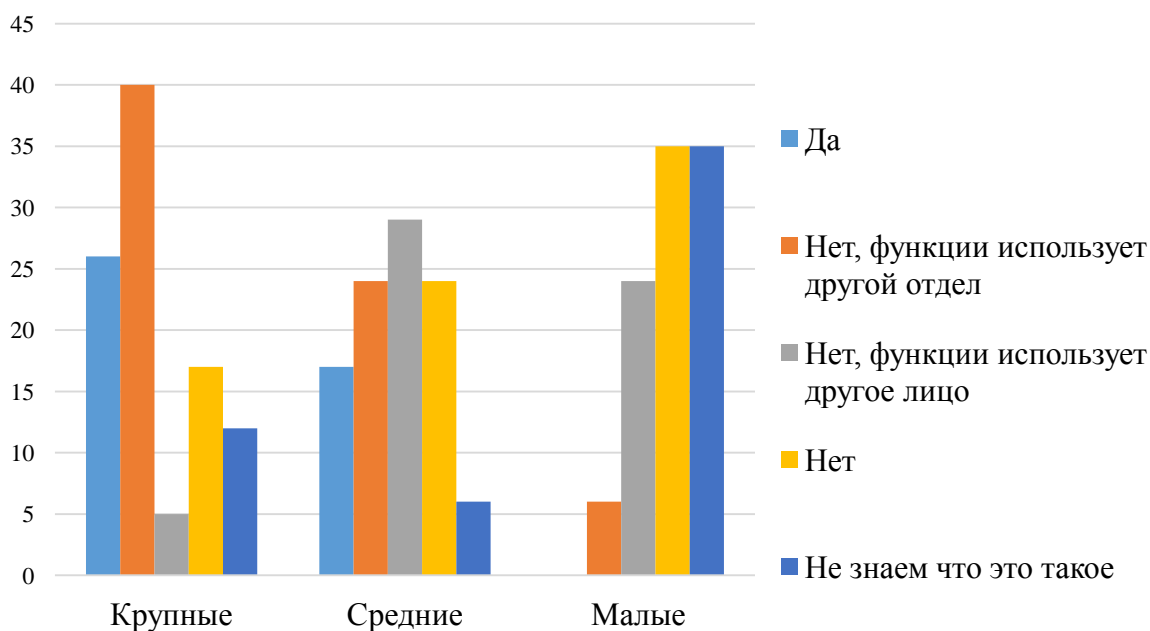


Рисунок 5 – Результаты ответов на вопрос о наличии службы контроллинга на крупных, средних и малых предприятиях России [64]



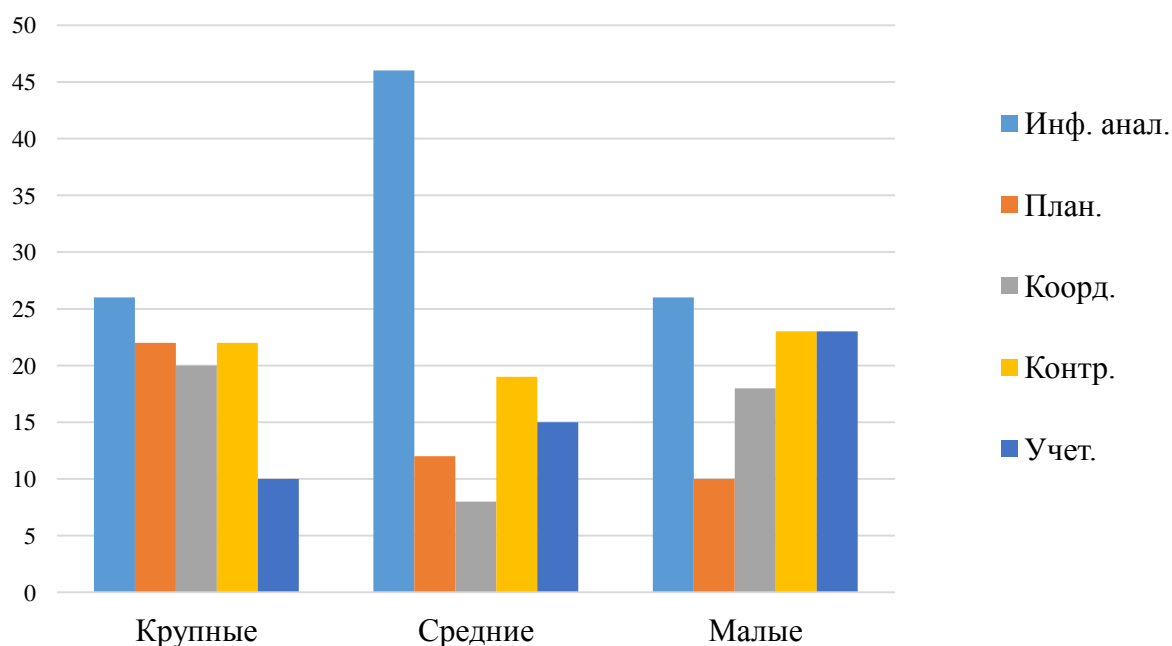


Рисунок 6 – Результаты ответов на вопрос о важности функций контроллинга на крупных, средних и малых предприятиях России [64]

Лидеры в области внедрения контроллинга:

1) предприятия черной и цветной металлургии (Примеры: ОАО «Евразхолдинг»; АО «РУСАЛ»; ПАО «Северсталь»);

2) предприятия Госкорпорации «Росатом» (Примеры: ОАО «Чепецкий механический завод», АО «Техснабэкспорт»);

3) предприятия машиностроения и приборостроения (Примеры: АО «Государственный Рязанский приборостроительный завод»; АО «Красный пролетарий», АО «ЛЮМО»);

4) предприятия электроэнергетики (Примеры: ОАО «Белгородэнерго», ОАО «МРСК Урала», ПАО «Кубаньэнерго»);

5) предприятия финансовой сферы (Примеры: ПАО «ВТБ», ПАО «Промсвязьбанк»);

6) предприятия торговли (Примеры: ООО «ТК «Русьимпорт», АО «ТД «Перекресток»);

7) транспортные и строительные компании (Примеры: ООО «Газпром трансгаз Сургут», АО «СИБУР-ТРАНС»);

8) предприятия сферы образования (Примеры: ФГБОУ ВО ВГУЭС, МИПК Уральского университета) [46].

Фалько С.Г. называет признаки успешности контроллинга:

1) удовлетворение менеджеров от результатов деятельности контроллеров заметно растет;

2) появляется взаимное доверие, возрастает объем совместных работ и коммуникаций;

3) становится заметным улучшение результатов работы подразделений, пользующихся услугами контроллеров;

4) руководство подразделений предприятия в своей оперативной деятельности чаще обращается к услугам контроллеров;

5) служба контроллинга получает более высокий иерархический уровень в организационной структуре предприятия и расширяется спектр решаемых задач;

6) контроллеры становятся признанными партнерами менеджеров, повсюду на предприятии говорят о хорошей и полезной работе подразделения контроллинга [64].

Фалько С.Г. также указывает на типичные ошибки современного контроллинга:

1) чрезмерное увлечение учетно-контрольными и аналитическими функциями на основе вторичной информации;

2) фокусирование внимания на затратах и жесткий контроль бюджетов, контроллеры мало занимаются проблемами доходов и рисков;

3) контроллеры перегружают руководителей избыточной текущей информацией, что мешает перспективному мышлению;

4) внедрение контроллинга начинается без предварительного анализа достоверности нормативно-справочной базы и организационно-технологического уровня бизнес процессов;

- 5) неоправданное стремление к всеохватности в сфере учета и анализа;
- 6) встраивание контроллинга как подразделения в структуру финансово-аналитической, планово-экономической, контрольно-ревизионной и др. службы;
- 7) попытки внедрения системы контроллинга по технологии «снизу-вверх»;
- 8) недостаточное внимание вопросам обучения контроллингу будущих «пользователей» услуг этой службы, т.е. руководителей функциональных подразделений, на этапе внедрения системы контроллинга;
- 9) внедрение системы контроллинга рассматривается как дополнительные обязанности к текущей работе для сотрудников существующих подразделений, а не как самостоятельный сложный проект [64].

### 1.3 Содержание системы контроллинга

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

В научной специальной литературе также нет единого мнения о целях, задачах, функциях контроллинга.

#### 1.3.1 Цели контроллинга

Контроллинг представляет собой сервисную систему менеджмента. При этом цель менеджмента заключается в постоянном поиске наиболее эффективных способов, форм и инструментов воздействия субъекта на объект управления в организации [49]. Следовательно, при обеспечении сервисного обслуживания менеджмента целью контроллинга будет являться выработка предложений (акт выбора) способов и средств (технологии) решения проблем.

Некоторые авторы, такие как А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова определяют цели контроллинга как направления деятельности, которые вытекают непосредственно из целей организации и могут выражаться в экономических терминах, например, в достижении определенного уровня прибы-

ли, рентабельности или производительности организации при заданном уровне ликвидности [29].

На соответствие целей контроллинга целям экономического субъекта указывает и Н. Чернер: «Основная цель контроллинга – ориентировать процесс управления предприятием на достижение поставленных целей. Как правило, цели предприятия образуют «дерево целей», и для каждого уровня «дерева целей» формируется своя цель» [73].

А.М. Карминский в своем исследовании выделяет цели стратегического и оперативного контроллинга. Цель стратегического контроллинга – это обеспечение последовательного развития и выживаемости предприятий, отслеживание намеченных целей развития и достижение устойчивого долгосрочного преимущества перед конкурентами. Главная цель оперативного контроллинга – создание эффективной системы управления для достижения текущих целей предприятий путем оптимизации соотношения «затраты-прибыль» [25].

Поскольку в контроллинге различают стратегическую и оперативную области решений. Для каждой из этих областей преследуются различные цели. Цели в экономических субъектах устанавливаются в соответствии с методикой SMART. Эта методика задает обусловленные правила формулирования и постановки стратегических и оперативных целей экономического субъекта. Большинство авторов считают, что цели контроллинга сосредоточены на целях экономического субъекта.

Контроллинг фактически завершает управленческий цикл, обеспечивая системы показателей информацией, необходимой для оценки степени достижения соответствующих стратегических целей экономического субъекта. Целью стратегического контроллинга является обеспечение поддержания динамического роста, устойчивого развития бизнеса, его экологического нейтралитета, стратегической конкурентоспособности в условиях турбулентной внешней среды.

Цель оперативного контроллинга состоит в обеспечении устойчивости и текущей эффективности деятельности экономического субъекта. Текущие цели от-

носятся к области функциональных подразделений и различны для каждого конкретного экономического субъекта. Многие авторы связывают цель оперативного контроллинга с оптимизацией соотношения затраты – прибыль (достижение определенного уровня прибыли, рентабельности или производительности экономического субъекта).

При целенаправленном управлении цель представляет собой модель будущего компании, которое будет удовлетворять потребности субъекта управления при существующем состоянии среды. В новых условиях деятельность экономических субъектов ориентирована на приращение ценности для различных стейкхолдеров, «существует лишь одно правомерное обоснование цели бизнеса: создание удовлетворенного клиента» [14, с. 133]. При этом основной целью экономического субъекта будет являться получение прибыли, так как при ее отсутствии организация будет убыточной. Если бизнес будет приносить прибыль, то и все стейкхолдеры будут иметь вероятность удовлетворить интересы в процессе жизнедеятельности экономического субъекта. Прибыль является первичной целью экономического субъекта и непременным условием удовлетворения потребностей всех участников бизнеса. В соответствии с их интересами могут существовать различные подходы по сбалансированию целей при наличии прибыльности. В некоторых случаях цели экономического субъекта могут быть иными (как завоевание доли рынка, устранение конкурентов и т. д.), тогда контроллинг нацеливает усилия экономического субъекта в направлении этих целей, при этом конечная цель та же – получение прибыли.

Следовательно, цель контроллинга проистекает от целей самого экономического субъекта при сохранении стабильности и успешном развитии.

### 1.3.2 Задачи и функции

Относительно содержания задач и функций контроллинга имеются различные теории.

Некоторые авторы [30; 42; 66] в качестве задач контроллинга признают управленческие функции (планирование, контроль, регулирование и др.).

В соответствии с современной версией толкового словаря русского языка В.И. Даля: «Задача – все, что задано или что задается: вопрос для решения» [12, с. 253]. Следовательно, задачи формируют способы достижения целей (подцелей), которые в свою очередь по временному фактору подразделяются на стратегические и оперативные.

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

- 1) ориентацию на эффективное функционирование и развитие предприятия в долгосрочной перспективе;
- 2) формирование организационной структуры управления предприятием, ориентированной на достижение стратегических и тактических целей;
- 3) создание информационного обеспечения, адекватного задачам и функциям управленческой деятельности в рамках предприятия [56; 65].

Группой авторов (А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова) задачи контроллинга классифицированы по различным функциональным областям менеджмента (учета, планирования, контроля и регулирования, информационно-аналитического обеспечения, анализа, специальных функций) [29]. Н.Г. Данилочкина выделяет практически тот же перечень задач только по основным направлениям контроллинга (учету, планированию, контролю, информационно-аналитическому обеспечению, анализу) [13].

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

Конкурентоспособные компании, как правило, имеют очень мощные службы контроллинга. Анализ практики показывает, что внедрение контроллинга обеспечивает успешную реализацию всех функций менеджмента [8; 34; 54].

Определение управления как процесса связано с административной школой А. Файоля, с разработкой первого перечня взаимосвязанных управленческих функций планирования, организации, мотивации и контроля. До настоящего вре-

мени продолжают составляться различные классификации, отличающиеся только числом и наименованием управленческих функций.

Функции контроллинга в экономическом субъекте осуществляются в соответствии с целями управления, которые в свою очередь зависят от различных факторов, например, требований собственников, деятельности конкурентов, факторов внешней и внутренней среды. Следует отметить, что среди специалистов, занимающихся проблемами контроллинга, нет однозначного мнения в отношении функций контроллинга.

Например, В.Б. Ивашкевич выделяет лишь три основные функции контроллинга: информационную, контрольную, управления [21].

В.В. Ермоленко, Д.В. Ланская определяют контроллинг как интегральную (составную или сложную) функцию управления, которую при этом подразделяют на:

1) структурно-содержательные функции: анализ (исследование), учет (контроль), планирование, регулирование, координацию;

2) процессуально-содержательные функции: анализ ситуации, постановку проблем и выработку вариантов их решения, а также формулирование критериев рационального решения [19].

Отдельные авторы считают, что функции контроллинга определяются поставленными перед компанией целями и включают те виды управленческой деятельности, которые обеспечивают достижение этих целей. К ним относятся поддержка процесса планирования; учет для целей управления; контроль за реализацией планов, в том числе выявление и анализ отклонений; оценка протекающих процессов и представление отчетности руководству; выработка рекомендаций по возможным решениям и оценка последствий их реализации [29].

М.А. Вахрушина говорит о взаимосвязи функций контроллинга и управленческого учета. С точки зрения М.А. Вахрушиной, находясь на пересечении учета, информационного обеспечения, контроля и координации предпринимательской деятельности, как контроллинг, так и управленческий учет занимают особое место в управлении предприятием: они связывают воедино все эти функции, интег-

рируют и координируют их, причем не подменяют собой управления предприятием, а лишь переводят его на качественно новый уровень.

В настоящее время начал вырисовываться вектор в развитии сервисной функции контроллинга, так как контроллеры все чаще стали выступать в роли внутренних советников руководства по особо важным вопросам деятельности экономического субъекта.

Исследование автором функций контроллинга показывает, что наиболее часто встречающиеся функции в научной литературе – это планирование, контроль и учетно-аналитическое обеспечение, а также обеспечение рациональности управления, подготовка управленческих решений. Автор считает, что функции контроллинга следует рассматривать в контурах стратегического и оперативного контроллинга, так как каждый из этих типов контроллинга имеет свои цели, методы и инструменты для их достижения, причем стратегический контроллинг нацелен на тренды будущего и на потенциал, а оперативный – на настоящее и на результат.

### 1.3.3 Методический инструментарий

Аналитические инструменты и сервисы контроллинга получают все большее распространение, в системе поддержки принятия управленческих решений в самых разных предметных областях современного менеджмента [63].

Ориентация на краткосрочные цели определяет следующие контролирующие показатели для оперативного контроллинга: рентабельность, ликвидность, производительность и прибыль. Методический инструментарий оперативного контроллинга включает GAP-анализ (анализ отклонений), портфолио-анализ (анализ распределения деятельности экономических субъектов по отдельным стратегиям относительно продуктов и рынков), CVP-анализ (анализ соотношения «затраты-объем-прибыль»), ABC-анализ (анализ групп подразделений в зависимости от вклада в доход), планирование потребности в материалах, финансовый анализ показателей деятельности, статические и динамические методы инвестиционных расчетов, функционально-стоимостный анализ [25].



Выстроенный на теории ограничений (Theory of Constraints, TOC) управленческий учет как сравнительно новый способ отображения предшествующих концепций учета можно рассматривать в качестве инструмента контроллинга для принятия стратегических и оперативных решений.

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

Система контроллинга содействует стратегическому планированию, в том числе предоставляя необходимые для планирования инструменты. Такие инструменты помогают провести в экономическом субъекте ситуационный анализ и далее разработать стратегию. В арсенале стратегического контроллинга большое число инструментов. Это, прежде всего, SWOT-анализ, GAP-анализ (стратегические разрывы), Make or Buy-анализ (собственное производство – поставки со стороны), анализ логистических цепей, портфельный анализ, анализ конкуренции, сценарный анализ, анализ потенциала.

На основании исследования литературных источников и существующей практики отечественных и зарубежных экономических субъектов Жидковой Е.А. [16] обобщена классификация методологической составляющей контроллинга представленная в таблице 5.

Таблица 5 – Обобщающая классификация методологической составляющей контроллинга

Функция	Оперативный контроллинг		Стратегический контроллинг	
	Задачи	Инструменты	Задачи	Инструменты

Планирование	– формирование и развитие системы оперативного планирования; – разработка планов в пределах краткосрочного	– имитационное моделирование; – новые подходы к планированию (Activitybasedbudgeting/ Prioritybasedbudgeting / Zero based	– формирование и развитие системы стратегического планирования; – определение действий, необходимых для достижения	– трендовые модели; – GAP-анализ (анализ стратегических «люков»); – новые
--------------	---	---	---	---

Продолжение таблицы 5

Функция	Оперативный контроллинг		Стратегический контроллинг	
	Задачи	Инструменты	Задачи	Инструменты
	временного горизонта; – планирование и контроль программы; – определение узких и поиск слабых мест для тактического управления; – реинжиниринг бизнеса	budgeting)	стратегических целей; – формирование портфельных матриц; – инвестиционные планы и проекты; – разработка инновационных планов; – анализ и контроль внешней и внутренней среды; – разработка и корректировка локальных и в некоторых случаях глобальных стратегий	подходы к планированию (Activity based budgeting/ Priority based budgeting/ Zero based budgeting)
Учет	– сбор и анализ данных о финансово-производственной деятельности; – разработка и ведение системы внутреннего учета; – стандартизация и унификация учета	– учетная политика; – методы учета затрат; – теория ограничений; – система управленческой отчетности; – международные стандарты финансовой отчетности (IFRS); – система ключевых показателей; – бюджетирование	– составление стратегических балансов	– система сбалансированных показателей; – теория ограничений; – метод стратегических балансов

Контроль и регулирование	– определение и документирование фактических показателей (результатов реализации решений); – сравнение фактических показателей с плановыми для определения результатов деятельности	– анализ разрывов; – анализ издержек по центрам учета и отчетности; – бенчмаркинг	– формирование контролируемых величин для оценки потенциала успеха; – установление нормативных величин, действующих в качестве базы для сравнения; – определение фактических (реальных) значений контролируемых величин; – фиксация и анализ причин отклонений; – выявление требуемых корректирующих мероприятий для управления отклонениями от стратегического курса	– анализ стратегических разрывов с помощью системы сбалансированных показателей, контрольного инжиниринга
--------------------------	--	---	---	---

Окончание таблицы 5

Функция	Оперативный контроллинг		Стратегический контроллинг	
	Задачи	Инструменты	Задачи	Инструменты

Информационно-аналитическое обеспечение	<ul style="list-style-type: none"> <li>– разработка архитектуры информационной системы;</li> <li>– всестороннее раскрытие причин отклонений и влияния факторов на экономическую ситуацию;</li> <li>– анализ экономической эффективности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– информационные технологии;</li> <li>– финансовый анализ показателей деятельности;</li> <li>– GAP-анализ (анализ отклонений);</li> <li>– SWOT-анализ;</li> <li>– CVP-анализ (анализ соотношения «затраты-объем-прибыль»);</li> <li>– ABC-анализ;</li> <li>– анализ объема заказов;</li> <li>– оптимизация объемов заказов при закупке;</li> <li>– анализ величин в точке безубыточности;</li> <li>– метод расчета сумм покрытия;</li> <li>– анализ возникающих на предприятии узких мест;</li> <li>– методы расчета инвестиций;</li> <li>– функционально-стоимостной анализ;</li> <li>– XYZ-анализ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– сбор и систематизация наиболее значимых для принятия решений данных;</li> <li>– расчеты функционально-стоимостного анализа</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– анализ потенциала;</li> <li>– портфельный анализ;</li> <li>– анализ логических цепей;</li> <li>– анализ конкуренции;</li> <li>– разработка сценариев</li> </ul>
Репортинг и консалтинг	<ul style="list-style-type: none"> <li>– обеспечение понятного и эффективного представления отчетов;</li> <li>– агрегация информации;</li> <li>– поставка релевантной информации;</li> <li>– внутреннее консультирование</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– модели создания корпоративной стоимости</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– выработка системы контрольных показателей;</li> <li>– отражение стратегических целей в системе показателей;</li> <li>– обоснование перспектив развития;</li> <li>– разработка новых рекомендаций</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– стратегические карты;</li> <li>– прогноз денежных потоков</li> </ul>

На основании данной классификации, возможно, произвести анализ методического инструментария контроллинга предприятия.

## 1.4 Управленческий учет в информационном обеспечении контроллинга

Создание жизненно важного информационного обеспечения контроллинга является предметом управленческого учета. На настоящий момент имеется свыше 60 рекомендаций – от базовых, которые определяют цели управленческого учета (положения 1А, 1В и т. д.), и словаря терминов управленческого учета (2А) до основ отчетной информации для менеджеров (5В) и внедрения ABC-костинга (4Т) [40]. В положении по управленческому учету 1В «Цели управленческого учёта» («Objectives of Management Accounting») имеется следующее определение: управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления информации, необходимой управленческому звену организации для осуществления планирования, оценки и контроля хозяйственной деятельности. Данная информация позволяет также организовать оптимальное использование ресурсов организации и контроль за полнотой их учета. Кроме этого, управленческий учет включает в себя подготовку финансовой отчетности для групп внешних пользователей информации, таких как акционеры, кредиторы, органы государственного и налогового регулирования [40].

В официальной терминологии Института специалистов по управленческому учету Великобритании (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA), который базируется в Великобритании, управленческий учет раскрывается как «неотъемлемая часть менеджмента, связанная с выявлением, представлением и интерпретацией информации» [78].

В отличие от «американской концепции» управленческого учета (США, Канада, Англия) в «немецком» подходе система учета подразделяется на внешнюю (финансовая бухгалтерия и связанные с ней второстепенные виды бухгалтерского учета) и внутреннюю (расчет затрат и объемов производства, плановые и инвестиционные расчеты, а также внутрифирменную статистику) [30]. Представитель немецкой школы В. Хорвард определяет контроллинг как дальнейшее развитие управленческого учета [30]. В этом случае в узком понимании под управленче-

ским учетом понимаются сбор и обработка внутренней информации финансово-экономического характера, ее подготовка согласно потребностям управления. Во Франции отдают предпочтение понятию «маржинальный учет» и ограничивают его поиском и обоснованием управленческих решений как проекций в будущее с использованием показателей маржинальной прибыли [22].

По мнению Жидковой Е.А., существенное отличие между рассмотренными концепциями состоит в следующем: в американской концепции управленческий учет рассматривают более широко, объясняя непосредственное его участие в процессах управления, управленческий учет и отчетность выступает платформой для финансового учета и отчетности; в немецкой концепции – управленческий учет комментируется как инструмент контроллинга [16].

В России эволюция понимания сущности контроллинга тесно связана с развитием управленческого учета. Управленческий учет, безусловно, имеет исторические корни не только за рубежом, но и в России. Однако системное представление с четко выраженными взаимосвязями и собственным инструментарием возникло на западе. Когда в начале 90-х годов XX века в России в информационном обеспечении потребностей менеджеров в управлении бизнесом образовался вакуум, обусловленный развитием рыночных отношений, переводы изданий по управленческому учету и контроллингу Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, К. Друри, Э. Майера, Г. Мюллера, др. вызвали исключительный интерес и дали толчок к развитию отечественной науки и практики в этой области. За прошедшее десятилетия сложился опыт создания систем управленческого учета и отдельных его элементов на предприятиях России, экономические результаты их внедрения выявили старые и поставили новые проблемы [71]. По периодам действия выделяют: 1991-1995 гг. – управленческий учет затрат; 1996-1998 гг. – учет затрат и результатов; 1998-2000 гг. – планирование, бюджетирование по центрам ответственности; с 2000 г. по наше время – поставщик информации для поддержки процессов управления [62].

В 2002 г. экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России (протокол заседания от 22 апреля 2002 г. № 4) были утверждены Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, в которых дано определение управленческому учету: «Под управленческим учетом понимается процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой, производственной, маркетинговой и иной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения».

Как отмечает Жидкова Е.А., для отечественной теории и практики учета приемлемой является методика построения управленческого учета по системе, сформировавшейся в формате «немецкой концепции», авторы которой различают контроллинг и управленческий учет. В российских научных кругах данный аспект получил наибольшую поддержку. Управленческий учет служит основой для выстраивания и поддержания системы контроллинга [16].

Современная концепция интегрированной системы в управленческом учете рассматривает учет как на уровне экономического субъекта в целом, так и отдельных функциональных и структурных подразделений в пределах системы контроллинга. В данном контексте функциями управленческого учета являются помощь руководителям в принятии верных решений, а также мотивация поведения менеджеров и других работников на достижение главных целей экономического субъекта. Согласно определению Хорнгрена Ч., Фостера Дж., Датара Ш., управленческий учет – это система сбора и группировки финансовой и нефинансовой информации, на основе которой менеджеры принимают решения для достижения целей организации. Данные управленческого учета используются, как правило, внутри фирмы и не выходят за ее пределы [71].

Об этом же говорит и Друри К., по его мнению, управленческий учет – это представление информации лицам в самой организации, на основе которой они могут обосновано принимать решения и повышать эффективность и производительность текущих операций [15].

Теоретические взгляды на принципы управленческого учета систематизированные Жидковой Е.А. указаны в таблице 6 [16].

Таблица 6 – Теоретические взгляды на принципы управленческого учета

Авторы	Представления
Адамов Н.А.	Научность; эффективность результатов; иерархия целей; объективность формируемой информации; всесторонность и систематичность контрольных функций [2].
Вахрушина М.А.	Оперативность представления информации; конфиденциальность представления информации; полезность представляемой информации; гибкость системы управленческого учета; прогнозность системы управленческого учета; экономичность представляемой информации, принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей; принцип управления по отклонениям; принцип контролируемости показателей внутренней отчетности [6]
Каверина О.Д.	Ответственность; управляемость; достоверность; взаимозависимость; релевантность [24]
Керимов В.Э.	Непрерывность деятельности организации; использование единых для планирования и учета единиц измерения; оценка результатов деятельности структурных подразделений организации; преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации для целей управления; формирование показателей управленческой отчетности на основе коммуникационных связей между уровнями управления; применение бюджетного (сметного) метода управления; полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета; периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы организации, установленные учетной политикой [27]
Панков В.В.	Общеметодологические принципы: надежность, достоверность, своевременность, полнота, системность, обратная связь. Принципы стратегического учета: соотнесение учетной информации с соответствующим уровнем принятия решений; соответствие используемых учетных методов и процедур ключевым стратегическим целям; стратегической отчитывающейся единицы; единства учетно-аналитического пространства принятия управленческих решений; множественности аналитических группировок затрат, учетных оценок и используемых показателей; равный статус значимости количественной и качественной информации [44]
Апчерч А.	Основные принципы управленческого учета – сложившаяся структура, базовые методики [3]

Управленческий учет следует рассматривать в системе учетной концепции контроллинга, включающей в себя методологию формирования учетной информации, которая необходима для обеспечения оперативного и стратегического управления. Создание системы учета базируется на взаимосвязи прошлого, настоящего и будущего. Фактические данные прошлого и отчетного периодов в со-



поставлении с плановыми величинами составляют информационную базу для принятия управленческих решений в интересах будущего развития.

В последнее время управленческий учет значительно расширил свои границы, ориентируясь на цели стратегического менеджмента. В данном случае речь идет о новой самостоятельной его направленности – о стратегическом управленческом учете, который отличается от традиционного, ориентированного почти исключительно на внутреннюю деятельность экономического субъекта и лишь формально касается ее отношений с партнерами, конкурентами, инвесторами и различных сделок во внешней среде. Стратегический управленческий учет позволяет по-новому решать проблему развития экономического субъекта, создавать механизмы для принятия сбалансированных управленческих решений.

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

Управленческий учет как часть информационной системы способствует повышению эффективности и результативности коммуникаций и трансакций в системе контроллинга. Руководство при стремлении снизить величину транзакционных издержек и адаптироваться к складывающимся условиям (изменениям институциональной среды) принимает решения по оптимизации организационной и институциональной структуры блока внутрифирменного управления, к которому относится и управленческий учет в системе контроллинга [16].

#### Выводы по разделу один

Контроллинг представляет собой сервисную систему менеджмента. При этом цель менеджмента заключается в постоянном поиске наиболее эффективных способов, форм и инструментов воздействия субъекта на объект управления в организации. Следовательно, при обеспечении сервисного обслуживания менеджмен-

та целью контроллинга будет являться выработка предложений (акт выбора) способов и средств (технологии) решения проблем. Иными словами, основная цель контроллинга – ориентировать процесс управления предприятием на достижение поставленных целей.

Выделяется стратегический и оперативный контроллинг. Цель стратегического контроллинга – это обеспечение последовательного развития и выживаемости предприятий, отслеживание намеченных целей развития и достижение устойчивого долгосрочного преимущества перед конкурентами. Главная цель оперативного контроллинга – создание эффективной системы управления для достижения текущих целей предприятий путем оптимизации соотношения «затраты-прибыль».

Контроллинг фактически завершает управленческий цикл, обеспечивая системы показателей информацией, необходимой для оценки степени достижения соответствующих экономического субъекта.

Контроллинг реализуется в процессе выполнения каждой из функций: планирование, учет, контроль и регулирование, информационно-аналитическое обеспечение, репортинг и консалтинг.

Для отечественной теории и практики учета приемлемой является методика построения управленческого учета по системе, сформировавшейся в формате «немецкой концепции», авторы которой различают контроллинг и управленческий учет. В российских научных кругах данный аспект получил наибольшую поддержку. Управленческий учет служит основой для выстраивания и поддержания системы контроллинга.

Управленческий учет следует рассматривать в системе учетной концепции контроллинга, включающей в себя методологию формирования учетной информации, которая необходима для обеспечения оперативного и стратегического управления.

## 2 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЛИНГА

### 2.1 Теоретические основы формирования системы управленческого учета на основе МСФО

Вести учет по разным видам для компании дело трудозатратное, да и экономическая целесообразность не всегда оправдана. Наиболее разумный подход – использовать единые принципы подготовки отчетности по МСФО и управленческой отчетности. Трансформация отчетности из РСБУ в МСФО, проводимая, путем корректировок, требует дополнительных данных, которых нет в российской бухгалтерской отчетности. Где взять эти данные, если на предприятии не ведется нужная аналитика? Разумным выходом является заложить в управленческую отчетность необходимую аналитику в соответствии с принципами МСФО. Тогда управленческий учет будет обеспечивать информацией менеджмент не только при решении внутренних управленческих задач, но и позволит без труда составить отчетность по МСФО, которая необходима для инвесторов, банков. Таким образом, управленческая отчетность будет способствовать решению и внутренних задач, и таких задач как привлечение инвестиций и кредитных ресурсов в бизнес.

Вопросам формирования управленческого учета на основе МСФО уделялось внимание такими учеными как Ракевич Н.А. [91], Панчина В.А. [88], Черных И.Н. [97], Ильшева Н.Н. [84] и многими другими.

Как замечает Ракевич Н.А., «интеграция учета в соответствии с МСФО ведет к сокращению финансовых и трудовых затрат, то есть сокращается время и трудозатраты на составление финансовых (внешних) и внутренних отчетов, повышается точность планирования экономических результатов деятельности и снижается элемент субъективизма при принятии управленческих решений». Панчина В.А. утверждает, что «эффективная система управленческого учета представляет собой систему, созданную на базе МСФО, неотъемлемой частью которых является

внутренний контроль». Такой же точки зрения придерживается Черных И.Н., утверждая, что «использование МСФО при внедрении управленческого учета на предприятии позволяет совершенствовать внутреннюю систему управления за счет использования единых методик учета в целях управления хозяйственной деятельностью, а также повысить конкурентоспособность за счет обеспечения надежной и прозрачной информацией заинтересованных пользователей». Эту точку зрения нельзя считать абсолютно верной. Надо заметить, что принципов МСФО недостаточно для формирования полноценного, ориентированного на решение всех управленческих задач управленческого учета. Об этом говорит Илышева Н.Н. «международные стандарты финансовой отчетности остаются лишь качественной основой для управленческого учета и, опираясь только на МСФО, невозможно построить эффективную систему управленческого учета, поэтому необходимо внесение в нее дополнительных корректировок».

Управленческий учет – это тот учет, который должен помочь менеджменту управлять компанией, а владельцам – оценить реальное финансовое состояние компании и результаты ее работы. При этом, чем известнее и успешнее компания, тем жестче становятся требования к оценке ее деятельности. И тем больше лиц, заинтересованных в том, чтобы правила оценки деятельности компании были прозрачными. Все чаще в качестве таких общих и понятных правил или принципов используют принципы, установленные международными стандартами финансовой отчетности.

Преимущества построения системы управленческого учета по принципам МСФО

Отчетность по МСФО является наилучшей для сторонних пользователей и инвесторов для оценки деятельности компании. Принципы МСФО поддерживаются для применения и на законодательном уровне. Рассмотрим основные преимущества, которые даст компании система управленческого учета, построенная на основе МСФО.

2.1.1 Возможность использования качественной методологической базы. Кроме международного признания и широкого распространения, в том числе и в России, у МСФО есть еще ряд преимуществ. Международные стандарты содержат правила, которые слабо освещены в российских стандартах учета либо не освещены вовсе. К наиболее важным таким аспектам можно отнести:

- 1) объединение предприятий;
- 2) подготовку консолидированной отчетности Группы;
- 3) оценку доли неконтролирующих акционеров в активах и результатах деятельности компании;
- 4) вопросы оценки активов по справедливой стоимости;
- 5) отраслевые аспекты учета.

Все эти вопросы имеют первостепенное значение для владельцев компаний и должны отражаться в управленческой отчетности. Кроме того, МСФО – это не нечто застывшее, а, наоборот, стандарты постоянно развиваются, чутко реагируя на все события, которые происходят в международной экономике. Цель развития и совершенствования стандартов – наилучшее представление для пользователей всех аспектов деятельности компании.

2.1.2 Возможность сопоставления результатов деятельности. Чтобы оценить успешность деятельности компании, необходимо иметь базу для сравнения. И данные для сравнения должны быть понятны для многих и сопоставимы. А так как управленческий учет компания ведет по своим правилам, то такое сопоставление зачастую становится невозможным. Поэтому основное преимущество, которое дает компаниям ведение управленческого учета по принципам МСФО, – это возможность сопоставления результатов деятельности компании с результатами аналогичных компаний на рынке.

2.1.3 Сокращение затрат на подготовку отчетности. Многие российские предприятия столкнулись с ситуацией, когда им нужно вести три или четыре вида учета одновременно. Бухгалтерский и налоговый учет в соответствии с российским законодательством необходим в первую очередь для уплаты налогов. Учет по ме-

ждународным стандартам финансовой отчетности ведется для публичного представления. А управленческую отчетность компании формируют для себя. При этом в части организации управленческого учета есть существенные пробелы: неопределенные правила учета и подготовки отчетности, не всегда правильно сформулированные требования к квалификации персонала. Использование единых принципов для формирования международной и управленческой отчетности позволит значительно снизить затраты компании, а также даст возможность более эффективно организовать сам процесс подготовки отчетности.

2.1.4 Возможность сверки показателей различных видов отчетности. Для владельца компании всегда остается актуальным вопрос сверки отчетности. Отчетность по РСБУ и МСФО будет выверена в процессе подготовки отчетности по МСФО, так как в основе ее подготовки чаще всего будут данные по РСБУ.

Такая задача сверки актуальна и для управленческой отчетности, и отчетности, подготовленной по международным стандартам. Ведь каждый руководитель должен понимать, почему между результатами отчетности, подготовленной по разным правилам, существует разница. При расхождении показателей в различных видах отчетности возникает довольно сложный вопрос. Результаты какой отчетности руководитель должен воспринимать как достоверные? Если управленческой, то получается, что методы, принятые для оценки показателей управленческой отчетности, были субъективными и они не отражают общепринятый подход. Таким образом, они искажают отчетность для руководителя. Если же достоверными следует считать данные отчетности по МСФО, то возникает другой вопрос. Какую дополнительную ценность имеет управленческая отчетность и имеет ли смысл сохранение этого вида учета на предприятии? Часто после перехода на МСФО руководство компании понимает, что может получить весь необходимый для управления набор данных из международной отчетности.

Наиболее разумным представляется подход, когда принципы подготовки отчетности по МСФО и управленческой отчетности будут едиными. При этом степень детализации информации для целей получения управленческих данных сле-

дует увеличить, а ряд процедур подготовки отчетности по МСФО можно сократить.

Если компания приняла решение вести управленческий учет по принципам МСФО, можно предложить следующий вариант организации управленческого учета и учета по МСФО представленный в таблице 7.

Таблица 7 – Организация управленческого учета и учета по МСФО [18]

Аспект учета	Управленческий учет	Учет по МСФО
Первичный учет [1]	Управленческий учет будет содержать тот же объем данных, что и бухгалтерский, а также включать необходимую дополнительную информацию. Поэтому в качестве первичного используют бухгалтерский учет	Получается путем расчета дополнительных данных к управленческому учету, организованного на базе бухгалтерского по РСБУ
Аналитический учет	Максимально подробный. Содержит как информацию для управления, так и параметры, необходимые для формирования отчетности по МСФО	Дополнительную информацию для расчета можно получить из других источников: данные юридических служб, отдела капитального строительства и т. д.
Формы отчетности	Возможно формирование только отчета о прибылях и убытках. Но данных должно быть достаточно для формирования полноценного отчета о финансовом положении	Как минимум формируется отчет о прибылях и убытках и отчет о финансовом положении. Как максимум – все формы отчетности, включая порядка 30 раскрытий (примечаний)
Персонал	Сертифицированный по МСФО	
Отдельные процедуры, необходимые для подготовки отчетности по МСФО	Можно не использовать следующие положения: дисконтирование дебиторской и кредиторской задолженности; оценка с привлечением независимого оценщика; расчет отложенных налогов	В отношении принципов, не применяемых для целей управленческого учета, рассчитывают дополнительные трансформационные корректировки для целей подготовки полноценной отчетности по МСФО
Консолидированная отчетность	Целесообразно использование принципов консолидации, установленных в МСФО	
Структура Группы	Если юридическая структура Группы не оформлена, то, как правило, используют принципы общего контроля	В таком случае отчетность по МСФО будет называться не консолидированной, а комбинированной (или проформой отчетности)

Сложности подготовки отчетности по МСФО на основе управленческой отчетности.

Компании часто рассматривают ведение управленческого учета по МСФО как способ сэкономить на процессе подготовки международной отчетности (то есть фактически отказаться от ведения учета по МСФО). Как показывает практика, 90 процентов российских компаний даже при принятии в качестве принципов управленческого учета принципов МСФО на выходе получают несколько разные результаты деятельности по двум видам учета. Поэтому для целей контроля компании все равно вынуждены проводить процедуры сверки и выявления различий. Кроме того, при использовании управленческого учета в качестве первичного предполагается, что объем информации в управленческом учете в основном совпадает с бухгалтерским (период подготовки отчетности, организационные единицы, объем выручки и т. д.). А первичные документы, используемые в управленческом учете, оформляются по стандартам, либо совпадающим с бухгалтерскими, либо приближенным к ним. Может возникнуть вполне резонный вопрос: зачем такие сложности, если это учет для себя?

Поэтому оптимальным, на наш взгляд, будет следующий вариант организации и использования различных видов учета:

- 1) использование управленческого учета по принципам МСФО только во внутренних целях;
- 2) подготовка официальной аудируемой отчетности по МСФО на базе официальной российской бухгалтерской отчетности (или учета);
- 3) регулярная сверка результатов, полученных по трем видам учета, и анализ расхождений.

Если по данным управленческого учета все же планируется подготовить отчетность по МСФО, то рано или поздно возникает необходимость аудиторского подтверждения такой отчетности. Соответственно, при построении системы учета следует обеспечить «аудитопригодность» данных. Можно перечислить несколько критериев «аудитопригодной» системы учета и отчетности:



1) наличие правильно оформленных первичных документов. Документы должны быть оформлены в соответствии с законодательством и содержать информацию о лицах, ответственных за проведение операций. Так, подписи принимающего и передающего лица в накладной на перемещение подтверждают факт совершения операции ее участниками;

2) наличие системы внутреннего контроля. Система контроля представляет собой набор контрольных процедур и мероприятий, которые позволяют и руководителю, и аудитору убедиться в том, что все хозяйственные операции нашли корректное отражение в учете. В данном случае в управленческом учете;

3) последовательное соблюдение учетных принципов для всех предприятий Группы вне зависимости от размера компаний и используемой системы налогообложения. Например, если ряд предприятий Группы использует упрощенную систему налогообложения, то, несмотря на имеющиеся в российском бухгалтерском учете «по послабления», вести учет в соответствии с принципами МСФО все же придется;

4) соблюдение принципа двойной записи. Данный принцип должен соблюдаться в классическом его понимании. Это позволит компании формировать не только отчет о прибылях и убытках, но и отчет о финансовом положении и отчет о движении капитала. Недопустима практика, когда управленческий учет ведется только по счетам доходов и расходов, а обратная сторона проводки относится на некие вспомогательные счета, по сути являющиеся «котлом»;

5) использование плана счетов. План счетов может быть не только в виде счетов и субсчетов, но и в виде статей баланса или отчета о прибылях и убытках.

Таким образом, если предприятие решило объединить задачи подготовки управленческой отчетности и отчетности по МСФО, то нужно быть готовым не только к последовательному применению принципов, определенных стандартами, но и к тому, что необходимо провести ряд организационных изменений в процедуре управленческого учета. При этом управленческий учет от этого только выиграет.

Но даже выполнив все эти процедуры, вряд ли удастся убедить аудитора провести аудит МСФО – отчетности, составленной на базе управленческого учета. Причины этому две:

1) как показывает практика российских компаний, даже в случае использования в качестве исходной информации данных бухгалтерского учета управленческий «обрастает» рядом дополнений и допущений, которые не позволяют достоверно подтвердить операции первичными документами;

2) менталитет аудиторов, которым сложно «поверить» в управленческий учет.

Если же довести управленческий учет по МСФО до такого совершенства, что он будет полностью «аудитопригоден», то скорее всего сроки подготовки такой отчетности будут гораздо более долгими, чем сроки, в которые руководству необходимо получать оперативную управленческую отчетность.

Практические аспекты использования положений МСФО для управленческих целей.

Итак, компания приняла решение вести управленческий учет по принципам МСФО. Далее в таблице 8 Методические основы формирования рассмотрим, во что на практике выливается применение основных положений международных стандартов финансовой отчетности.

Таблица 8 – Использование МСФО для управленческих целей [18]

Стандарт	Основные требования МСФО	Особенности применения в управленческом учете
МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	В отличие от российской бухгалтерской отчетности, где основными формами отчетности РСБУ являются баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств и отчет о капитале, в МСФО очень жестко регламентировано содержание дополнительной информации, которая должна быть раскрыта в отчетности. В общей сложности требуется примерно 30 текстовых и табличных форм различных раскрытий. Сами формы раскрытий стандарты не регламентируют, но есть устоявшаяся практика их	Для целей управленческого учета ряд дополнительных раскрытий может быть избыточным и только повлечет за собой дополнительные трудозатраты. Но как минимум один раз их сформировать все же необходимо. Это позволит увидеть и оценить ту информацию, которую будут видеть и оценивать все пользователи при чтении полного комплекта отчетности по МСФО

Стандарт	Основные требования МСФО	Особенности применения в управленческом учете
	применения. Конкретный набор требований по всем видам активов, обязательств и операций содержится в соответствующих им стандартах учета	
МСФО (IAS) 2 «Запасы»	МСФО указывает, что запасы должны быть оценены по наименьшей из двух стоимостей: цены приобретения (себестоимости) и цены возможной реализации за вычетом расходов на продажу. По сути это означает, что компании должны регулярно тестировать запасы на обесценение и создавать резервы под обесценение	В управленческом учете редко создают резервы под обесценение ТМЦ. Однако при построении системы управленческого учета на основе МСФО следует это сделать. При этом допустимы различия в методике расчета. Так, для целей составления отчетности по МСФО аудитор может потребовать более консервативного подхода, чем подходы, которые менеджмент сочтет оптимальными для целей оценки бизнеса для целей управления
МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»	МСФО требует дополнительных раскрытий по данным видам операций (чистые активы на дату выбытия, прибыль (убыток), относящаяся к прекращенной деятельности, и др.)	В управленческой отчетности представление таких данных не является обязательным. Однако подобная информация может представлять определенный интерес для руководства компании
МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»	МСФО требует раскрытия информации по сегментам деятельности в соответствии с делением, которое использует «ключевое лицо, принимающее решения» для целей управления. На практике это означает, что использовать нужно как раз деление, принятое в управленческом учете	Деление на сегменты должно совпадать в отчетности по МСФО и управленческом учете
МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	В МСФО предусмотрено два альтернативных способа учета: модель учета по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и модель учета по переоцененной стоимости. При использовании модели оценки по переоцененной стоимости проведение переоценки должно быть настолько регулярным, чтобы балансовая стоимость основных средств отражала реальную рыночную стоимость. В случае проведения переоценки переоценивать необходимо весь класс аналогичных	В случае выбора модели учета основных средств по переоцененной стоимости для управленческого учета привлечение независимого оценщика необязательно. Также можно выбрать различные периоды проведения оценки в управленческом учете и в МСФО. Кроме того, для управленческих целей руководство может оценить не весь класс аналогичных объектов, а лишь отдельные позиции. Однако такой подход не будет соответствовать задекларированному

Стандарт	Основные требования МСФО	Особенности применения в управленческом учете
	основных средств. Капитализация расходов в МСФО аналогична принципам, используемым в РСБУ	«управленческий учет по принципам МСФО», так как одни объекты могут дорожать, другие дешеветь. Таким образом, выборочная переоценка будет искажать отчетность. Зачастую в управленческом учете принципы капитализации совершенно не соответствуют принципам РСБУ. В случае если компания ведет управленческий учет по МСФО, эти принципы необходимо соблюдать
МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»	МСФО требует классифицировать имущество, предназначенное для сдачи в аренду или получения дохода за счет роста стоимости, в отдельную категорию. Доходы от переоценки такого имущества отражаются непосредственно в прибыли за период	Выделение в отдельную группу таких активов, на наш взгляд, обязательно. Целесообразность учета роста стоимости в отчете о прибылях и убытках определяет руководство компании
МСФО (IAS) 17 «Аренда»	В отличие от РСБУ финансовую аренду вне зависимости от условий договора учитывают на балансе лизингополучателя в корреспонденции с кредиторской задолженностью на всю сумму. При этом кредиторскую задолженность рассчитывают, как сумму дисконтированных арендных платежей за весь срок аренды. Таким образом, расходы по договорам лизинга делятся на две части: расходы на амортизацию основных средств и процентные расходы	На наш взгляд, целесообразно соблюдать принципы МСФО в управленческом учете по данному разделу в полном объеме
МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	Неисключительные права на программное обеспечение отражаются в отчетности по МСФО как нематериальный актив. Внутрисозданные бренды не могут быть признаны в отчетности	На наш взгляд, будет целесообразным соблюдение принципов МСФО в управленческом учете по данному разделу в полном объеме. Хотя часто для целей управленческого учета компании признают внутрисозданные бренды в качестве нематериальных активов
МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»	Предусмотрено дисконтирование	Целесообразность применения дисконтирования определяет руководство компании

Стандарт	Основные требования МСФО	Особенности применения в управленческом учете
МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»	Общие принципы совпадают с РСБУ. Основное различие связано с тем, что РСБУ ведут приближенно к налоговому учету. Поэтому наличие первичных документов является определяющим для момента признания выручки (аналогично в отношении расходов). Существуют определенные особенности учета, связанные с отраслевой спецификой	В управленческом учете имеет смысл соблюдать принципы РСБУ и МСФО. Ключевым критерием для признания выручки будет не наличие подтверждающих документов, а момент перехода права собственности и рисков по договору. Отраслевую специфику стоит учесть полностью в соответствии с МСФО
МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»	Требует создавать резервы под условные факты хозяйственной деятельности и раскрывать информацию об условных обязательствах в примечаниях	В управленческом учете редко создают резервы. В управленческом учете по принципам МСФО следует это сделать
МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	Требует раскрывать информацию об остатках и оборотах по счетам отражения операций со связанными сторонами	В управленческом учете представление таких данных не обязательно

<sup>11</sup> Под первичным учетом здесь следует понимать систему учета, в которой регистрируются все первичные документы.

Применение принципов МСФО при построении управленческого учета предполагают его формирование на основе риск-ориентированного подхода, так как в основу оценки активов, обязательств и капитала в МСФО заложена оценка по справедливой стоимости. В общем понимании справедливая стоимость определяется или доходным подходом, или сравнительным подходом, или затратным подходом, или путем согласования всех трех подходов. Однако исходя из толкования положений международных стандартов по учету основных средств, запасов, выручки и финансовых инструментов вытекает, что наиболее распространено применение метода дисконтирования денежных потоков в рамках доходного подхода при оценке справедливой стоимости активов, обязательств и капитала. В основе дисконтирования лежит задача определения ставки дисконтирования. Ставку дисконтирования рационально определять с учетом риска неликвидности. Поэтому управленческий учет активов, обязательств и капитала с применением принципов

МСФО будет иметь характер риск-ориентированного. Это предполагает использование двух видов бюджетных форм и управленческих отчетов: 1) бюджеты и отчеты, составленные, по справедливой оценке, активов, обязательств и капитала; 2) бюджеты и отчеты, составленные, по номинальной оценке, активов, обязательств и капитала. Сопоставление показателей двух названных видов бюджетов и отчетов позволят определить запас финансовой прочности предприятия, на основании которого инвесторы могут судить об имеющейся возможности получить повышенную отдачу на вложенный капитал, а банки – о потенциале снижения риске кредитования бизнеса.

Таким образом, организация управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода позволит повысить эффективность решения задач менеджмента, так как управленческая отчетность будет отражать потенциал роста стоимости предприятия и, как следствие, его инвестиционной привлекательности и кредитоспособности. Возможность достижения этой стратегической цели посредством обеспечения применения расширенных инструментов решения управленческих задач позволит создать условия для эффективного управления развитием предприятия как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе.

## 2.2 Методические основы формирования системы управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода МСФО

Все большее вхождение в практику российских предприятий МСФО предопределило появление новых оценок активов, обязательств и капитала. Появились понятия дисконтированной, амортизированной и справедливой стоимости. Среди них наибольшее внимание привлекает справедливая стоимость, которая в большинстве случаев определяется как дисконтированная стоимость в рамках доходного подхода. Логика использования данного вида оценки, безусловно, есть. Это позволяет нам определить стоимость активов, обязательств и капитала с учетом рисков и формировать риск-ориентированную финансовую отчетность. Именно

это стало одним из основных требований к финансовой отчетности со стороны инвесторов и других внешних пользователей со времен мирового финансового кризиса, одной из причин которого считалось неудовлетворительное качество отчетности компаний.

Однако наличие в отчетности показателей с учетом рисков не отменяют необходимость присутствия в ней номинальных показателей. Это обусловлено тем, что пользователям отчетности необходимо видеть верхний предел показателей отчетности, который может быть достигнут при применении эффективной стратегии управления рисками.

Двухмерный формат финансовой отчетности (по справедливым и номинальным показателям), необходимость в котором очевидна, пока не предусмотрен ни в МСФО, ни в РСБУ. Поэтому возникает целесообразность его применения в системе управленческого учета, которая должна отражать показатели по справедливой стоимости, номинальные показатели и отклонения между ними. Выявленные отклонения будут являться индикатором запаса финансовой прочности предприятия или еще можно назвать «индикатором финансового потенциала предприятия», который можно будет использовать при достижении положительного эффекта применения системы управления рисками.

Очевидность в необходимости использования двухмерного формата финансовой отчетности уже бесспорна. Однако, если под номинальными показателями в управленческом учете рассматривать будущие прогнозные значения, то тогда уместно будет отразить и текущие значения. А это предполагает уже трехмерный формат системы управленческого учета, предполагающий сочетание текущих, справедливых и номинальных показателей, а также двух видов отклонений.

Объектом нашего исследования является Общество с ограниченной ответственностью «НОВАТЭК-Автозаправочные комплексы» [86] является дочерним обществом ПАО «НОВАТЭК». Компания занимается мелкооптовой и розничной торговлей сжиженным углеводородным газом и жидким моторным топливом. И является единственным оператором ПАО «НОВАТЭК» в этом направлении.

Специфика деятельности исследуемого предприятия предполагает сильную зависимость финансового положения от инфляционного риска. Поэтому для данного предприятия целесообразно строить систему управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода, основные принципы которого заложены в МСФО.

Итоговые отчетные формы (баланс, БДР и БДДС) в целях обеспечения учета рисков в соответствии с МСФО и определения запаса финансовой прочности необходимо строить в трех измерениях:

- 1) по текущей оценке показателей;
- 2) по справедливой оценке показателей;
- 3) по номинальной оценке показателей.

Текущая оценка основана на прогнозных данных в сегодняшних ценах.

Номинальная оценка основана на прогнозных данных с учетом роста цен.

Справедливая оценка основана на расчете приведенной стоимости с учетом рыночного риска невыполнения номинальных прогнозов.

Трехмерное измерение отчетных показателей предполагает возможность выявления двух видов отклонений:

- 1) отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости);
- 2) отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости).

Использование отклонения 1 в расчете финансовых показателей позволит определить запас финансовой прочности в части ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности на основе разницы между номинальной и текущей стоимостью.

Использование отклонения 2 в расчете финансовых показателей позволит определить запас финансовой прочности в части ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности на основе разницы между номинальной и справедливой стоимостью.



Применение двух индикаторов запаса финансовой прочности позволит оценить диапазоны изменения финансового благополучия предприятия двумя способами:

- 1) относительно текущего состояния;
- 2) относительно состояния, оцененного с учетом рыночного риска.

Форма рекомендуемого управленческого баланса представлена в таблице 9, БДР – в таблице 10, БДДС – в таблице 11.

Таблица 9 – Управленческий баланс

Название статей баланса	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
<b>АКТИВ</b>					
Нематериальные активы					
Результаты исследований и разработок					
Нематериальные поисковые активы					
Материальные поисковые активы					
Основные средства					
Доходные вложения в материальные ценности					
Финансовые вложения					
Отложенные налоговые активы					
Прочие внеоборотные активы					
Итого по разделу I					
Запасы					

Название статей баланса	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям					
Дебиторская задолженность					
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)					
Денежные средства и денежные эквиваленты					
Прочие оборотные активы					
Итого по разделу II					
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)					
<b>ПАССИВ</b>					
Собственные акции, выкупленные у акционеров					
Переоценка внеоборотных активов					
Добавочный капитал (без переоценки)					
Резервный капитал					
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)					
Итого по разделу III					
Заемные средства					
Отложенные налоговые обязательства					

Название статей баланса	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
Оценочные обязательства					
Прочие обязательства					
Итого по разделу IV					
Заемные средства					
Кредиторская задолженность					
Доходы будущих периодов					
Оценочные обязательства					
Прочие краткосрочные обязательства					
Итого по разделу V					
Баланс					

Таблица 10 – Бюджет доходов и расходов предприятия

Наименование статей доходов и затрат	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
Выручка					
Прямые затраты					
1. Переменные затраты					
2. Постоянные затраты					
Маржинальная прибыль					
Косвенные затраты					
Прибыль до налогообложения					
Налог на прибыль					
Чистая прибыль					

Таблица 11 – Бюджет движения денежных средств

Наименование статей движения ДС	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
Текущая деятельность					
Остаток денежных средств на начало периода					
Поступления					
Выплаты					
Чистый денежный поток					
Остаток денежных средств на конец периода					
Финансовая деятельность					
Остаток денежных средств на начало периода					
Поступления					
Выплаты					
Чистый денежный поток					
Остаток денежных средств на конец периода					
Инвестиционная деятельность					
Остаток денежных средств на начало периода					
Поступления					
Выплаты					
Чистый денежный поток					
Остаток денежных средств на конец периода					
Консолидированные показатели					
Остаток денежных средств на начало периода					
Чистый денежный поток					
Остаток денежных средств на конец периода					

Введение предложенных категорий отчетных показателей предполагает необходимость акцентирования внимания на их взаимосвязях в разных отчетных формах (таблицы 12–21).

Таблица 12 – Взаимосвязь 1 отчетных показателей по текущей стоимости

Отчетные формы	Управленческий баланс	Бюджет доходов и расходов
Взаимосвязанные показатели	Текущая стоимость нераспределенной прибыли	Текущая стоимость чистой прибыли
Формула взаимосвязи отчетных показателей	Текущая стоимость нераспределенной прибыли отчетного периода = Текущая стоимость нераспределенной прибыли прошлого периода + Текущая стоимость чистой прибыли отчетного периода	

Таблица 13 – Взаимосвязь 1 отчетных показателей по справедливой стоимости

Отчетные формы	Управленческий баланс	Бюджет доходов и расходов
Взаимосвязанные показатели	Справедливая стоимость нераспределенной прибыли	Справедливая стоимость чистой прибыли
Формула взаимосвязи отчетных показателей	Справедливая стоимость нераспределенной прибыли отчетного периода = Справедливая стоимость нераспределенной прибыли прошлого периода + Справедливая стоимость чистой прибыли отчетного периода	

Таблица 14 – Взаимосвязь 1 отчетных показателей по номинальной стоимости

Отчетные формы	Управленческий баланс	Бюджет доходов и расходов
Взаимосвязанные показатели	Номинальная стоимость нераспределенной прибыли	Номинальная стоимость чистой прибыли
Формула взаимосвязи отчетных показателей	Номинальная стоимость нераспределенной прибыли отчетного периода = Номинальная стоимость нераспределенной прибыли прошлого периода + Номинальная стоимость чистой прибыли отчетного периода	

Таблица 15 – Взаимосвязь 1 отчетных показателей по отклонению 1 (отклонению номинальной от текущей стоимости)

Отчетные формы	Управленческий баланс	Бюджет доходов и расходов
Взаимосвязанные показатели	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости) по нераспределенной прибыли	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости) по чистой прибыли
Формула взаимосвязи отчетных показателей	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости) по нераспределенной прибыли отчетного периода = Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости) по нераспределенной прибыли прошлого периода + Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости) по чистой прибыли отчетного периода	

Таблица 16 – Взаимосвязь 1 отчетных показателей по отклонению 2 (отклонению номинальной от справедливой стоимости)

Отчетные формы	Управленческий баланс	Бюджет доходов и расходов
Взаимосвязанные показатели	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости) по нераспределенной прибыли	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости) по чистой прибыли
Формула взаимосвязи отчетных показателей	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости) по нераспределенной прибыли отчетного периода = Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости) по нераспределенной прибыли прошлого периода + Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости) по чистой прибыли отчетного периода	

Таблица 17 – Взаимосвязь 2 отчетных показателей по текущей стоимости

Отчетные формы	Управленческий баланс	Бюджет движения денежных средств
Равенство показателей	Текущая стоимость денежных средств	Текущая стоимость остатка денежных средств на конец периода

Таблица 18 – Взаимосвязь 2 отчетных показателей по справедливой стоимости

Отчетные формы	Управленческий баланс	Бюджет движения денежных средств
Равенство показателей	Справедливая стоимость денежных средств	Справедливая стоимость остатка денежных средств на конец периода

Таблица 19 – Взаимосвязь 2 отчетных показателей по номинальной стоимости

Отчетные формы	Управленческий баланс	Бюджет движения денежных средств
Равенство показателей	Номинальная стоимость денежных средств	Номинальная стоимость остатка денежных средств на конец периода

Таблица 20 – Взаимосвязь 2 отчетных показателей по отклонению 1 (отклонению номинальной от текущей стоимости)

Отчетные формы	Управленческий баланс	Бюджет движения денежных средств
Равенство показателей	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости) денежных средств	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости) остатка денежных средств на конец периода

Таблица 21 – Взаимосвязь 2 отчетных показателей по отклонению 2 (отклонению номинальной от справедливой стоимости)

Отчетные формы	Управленческий баланс	Бюджет движения денежных средств
Равенство показателей	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости) денежных средств	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости) остатка денежных средств на конец периода

Предложенный трехмерный формат управленческой отчетности с возможным выявлением двух видов отклонений является основой для разработки нового формата финансового контроллинга в целях обеспечения возможности разделения системы планирования на реальные и возможные прогнозы за счет учета рисков в расчете финансовых показателей.

Модифицированный подход к построению системы управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода предопределяет необходимость изменения подходов к построению системы финансового контроллинга.

Финансовому контроллингу, как таковому, отдельно внимание практически не уделяется. Традиционно считается, что финансовый контроллинг реализуется на основе общеизвестных показателей финансового анализа, таких как ликвидность, финансовая устойчивость и рентабельность. Такой подход пока не заменен никакими альтернативами. На базе традиционного подхода в рамках данной статьи мы предпримем попытку разработки модифицированного варианта финансового контроллинга на основе риск-ориентированного управленческого учета.

Предложенный трехмерный формат управленческой отчетности с возможным выявлением двух видов отклонений следует рассматривать как основу для разработки нового формата финансового контроллинга в целях обеспечения возможности разделения системы планирования на реальные и возможные прогнозы за счет учета рисков в расчете финансовых показателей.

## 2.3 Методические основы финансового контроллинга в системе управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода МСФО

Модифицированная система финансового контроллинга по данным трехмерного формата управленческой отчетности позволит оценить финансовое положение предприятия с учетом рыночного риска и выявить запасы финансовой прочности предприятия по параметрам ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности, которые могут быть использованы при благоприятном стечении обстоятельств. Данная модель финансового контроллинга позволит предприятию обоснованно формировать операционные и финансовые планы, вероятность исполнения которых практически абсолютна, а также разрабатывать альтернативы использования дополнительного объема ресурсов, который может быть получен при достижении положительных результатов системы управления рисками.

Систему финансового контроллинга рекомендуется формировать на основе традиционной коэффициентной системы финансового анализа по данным управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода. Трехмерное измерение отчетных показателей и наличие двух видов отклонений между ними в управленческом учете предполагает необходимость оценки финансовых коэффициентов таких же категорий (таблица 22).

Таблица 22 – Двухмерная модель финансового контроллинга

Анализ абсолютной ликвидности	
Номинальный коэффициент абсолютной ликвидности Ка.л.н.	
Текущий коэффициент абсолютной ликвидности Ка.л.н.	
Коэффициент абсолютной ликвидности по справедливой стоимости Ка.л.с.	
Ка.л.н. – Ка.л.т. = 0	Свидетельствует об отсутствии изменения денежного потока в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом, что следует рассматривать при условии значений коэффициентов больше нормативных, как стабильность. Но при этом, данный фактор указывает на пассивный характер управления денежными средствами.
Ка.л.н. – Ка.л.т. > 0	Свидетельствует о наличии денежного потенциала в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. При условии превышения номинального и текущего коэффициента нормативного значения следует предусмотреть программу использования временно свободных денежных средств.



Ка.л.н. – Ка.л.т. < 0	Свидетельствует о предполагаемом снижении денежного потенциала в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. Следует принять меры в текущем периоде по повышению оборачиваемости активов (в первую очередь, по повышению оборачиваемости дебиторской задолженности), а также разработать программу мер, направленных на ускорение притока денежных средств.
Ка.л.н. – Ка.л.с. > 0	Свидетельствует о возможности наращивания денежного потенциала при внедрении эффективной системы управления рисками (и в первую очередь рисками ликвидности)
Ка.л.н. – Ка.л.с. < 0 Ка.л.н. – Ка.л.с. = 0	Такая ситуация может быть только при применении разных подходов к оценке справедливой стоимости активов и обязательств. При одинаковых подходах такие ситуации исключаются.
Анализ срочной ликвидности	
Номинальный коэффициент срочной ликвидности Кс.л.н.	
Текущий коэффициент срочной ликвидности Кс.л.н.	
Коэффициент срочной ликвидности по справедливой стоимости Кс.л.с.	
К с.л.н. – Кс.л.т. = 0	Свидетельствует об отсутствии изменения потока срочных оборотных активов в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом, что следует рассматривать при условии значений коэффициентов больше нормативных, как стабильность. Но при этом, данный фактор указывает на пассивный характер управления срочными оборотными активами.
Кс.л.н. – Кс.л.т. > 0	Свидетельствует о наличии потенциала срочных оборотных активов в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. При условии превышения номинального и текущего коэффициента нормативного значения следует предусмотреть программу использования временно свободных срочных оборотных активов.
Кс.л.н. – Кс.л.т. < 0	Свидетельствует о предполагаемом снижении потенциала срочных оборотных активов в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. Следует принять меры в текущем периоде по повышению оборачиваемости активов (в первую очередь, по повышению оборачиваемости дебиторской задолженности), а также разработать программу мер, направленных на ускорение притока срочных оборотных активов.
Кс.л.н. – Кс.л.с. > 0	Свидетельствует о возможности наращивания потенциала срочных оборотных активов при внедрении эффективной системы управления рисками (и в первую очередь рисками ликвидности)
Кс.л.н. – Кс.л.с. < 0 Кс.л.н. – Кс.л.с. = 0	Такая ситуация может быть только при применении разных подходов к оценке справедливой стоимости активов и обязательств. При одинаковых подходах такие ситуации исключаются.
Анализ текущей ликвидности	
Номинальный коэффициент текущей ликвидности Кт.л.н.	
Текущий коэффициент текущей ликвидности Кт.л.н.	
Коэффициент текущей ликвидности по справедливой стоимости Кт.л.с.	
Кт.л.н. – Кт.л.т. = 0	Свидетельствует об отсутствии изменения потока оборотных активов в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом, что следует рассматривать при условии значений коэффициентов больше нормативных, как стабильность. Но при этом, данный фактор указывает на пассивный характер управления оборотными активами.

$K_{т.л.н.} - K_{т.л.т.} > 0$	Свидетельствует о наличии потенциала оборотных активов в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. При условии превышения номинального и текущего коэффициента нормативного значения следует предусмотреть программу использования временно свободных оборотных активов.
$K_{т.л.н.} - K_{т.л.т.} < 0$	Свидетельствует о предполагаемом снижении потенциала оборотных активов в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. Следует принять меры в текущем периоде по повышению оборачиваемости активов (в первую очередь, по повышению оборачиваемости дебиторской задолженности и запасов), а также разработать программу мер, направленных на ускорение притока оборотных активов.
$K_{т.л.н.} - K_{т.л.с.} > 0$	Свидетельствует о возможности наращивания потенциала оборотных активов при внедрении эффективной системы управления рисками (и в первую очередь рисками ликвидности)
$K_{т.л.н.} - K_{т.л.с.} < 0$ $K_{т.л.н.} - K_{т.л.с.} = 0$	Такая ситуация может быть только при применении разных подходов к оценке справедливой стоимости активов и обязательств. При одинаковых подходах такие ситуации исключаются.
Анализ финансовой устойчивости	
Номинальный коэффициент концентрации собственного капитала $K_{ск.н.}$	
Текущий коэффициент концентрации собственного капитала $K_{ск.т.}$	
Коэффициент концентрации собственного капитала по справедливой стоимости $K_{ск.с.}$	
$K_{ск.н.} - K_{ск.т.} = 0$	Свидетельствует об отсутствии изменения финансовой устойчивости в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом, что следует рассматривать при условии значений коэффициентов больше нормативных, как стабильность. Но при этом, данный фактор указывает на пассивный характер управления собственным капиталом.
$K_{ск.н.} - K_{ск.т.} > 0$	Свидетельствует о наличии потенциала финансовой устойчивости в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. При условии превышения номинального и текущего коэффициента нормативного значения следует предусмотреть программу использования собственного капитала
$K_{ск.н.} - K_{ск.т.} < 0$	Свидетельствует о предполагаемом снижении потенциала финансовой устойчивости в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. Следует принять меры в текущем периоде по повышению оборачиваемости активов, а также разработать программу мер, направленных на ускорение притока активов.
$K_{ск.н.} - K_{ск.с.} > 0$	Свидетельствует о возможности наращивания потенциала финансовой устойчивости при внедрении эффективной системы управления рисками.
$K_{ск.н.} - K_{ск.с.} < 0$ $K_{ск.н.} - K_{ск.с.} = 0$	Такая ситуация может быть только при применении разных подходов к оценке справедливой стоимости собственного и заемного капитала. При одинаковых подходах такие ситуации исключаются.
Анализ рентабельности	
Номинальный коэффициент рентабельности активов $K_{р.н.}$	
Текущий коэффициент рентабельности активов $K_{р.т.}$	
Коэффициент рентабельности активов по справедливой стоимости $K_{р.с.}$	

$Кр.н. - Кр.т. = 0$	Свидетельствует об отсутствии изменения экономической эффективности в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом, что следует рассматривать как стабильность. Но при этом, данный фактор указывает на пассивный характер управления активами предприятия.
$Кр.н. - Кр.т. > 0$	Свидетельствует о наличии потенциала экономической эффективности в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом.
$Кр.н. - Кр.т. < 0$	Свидетельствует о предполагаемом снижении потенциала экономической эффективности в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. Следует принять меры в текущем периоде по повышению оборачиваемости активов, а также разработать программу мер, направленных на ускорение отдачи на капитал.
$Кр.н. - Кр.с. > 0$	Свидетельствует о возможности наращивания потенциала экономической эффективности при внедрении эффективной системы управления рисками.
$Кр.н. - Кр.с. < 0$ $Кр.н. - Кр.с. = 0$	Такая ситуация может быть только при применении разных подходов к оценке справедливой стоимости активов и обязательств. При одинаковых подходах такие ситуации исключаются.

Предложенная система показателей финансового контроллинга позволяет:

1) определить максимальный диапазон изменения показателей ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности на основе сравнения значений текущего и прогнозного номинального периода;

2) определить вероятный диапазон изменения показателей ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности на основе сравнения значений по справедливой стоимости и номинальных значений прогнозного номинального периода, который можно использовать при внедрении эффективной системы управления рисками.

Двухмерная модель финансового контроллинга позволит спрогнозировать состояние, возможности наращивания или вероятности снижения потенциала ликвидности, финансовой устойчивости и экономической эффективности.

Выводы по разделу два

Специфика деятельности исследуемого предприятия ООО «НОВАТЭК-АЗК» предполагает сильную зависимость финансового положения от инфляционного

риска. Поэтому для данного предприятия целесообразно строить систему управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода, основные принципы которого заложены в МСФО.

Итоговые отчетные формы (баланс, БДР и БДДС) в целях обеспечения учета рисков в соответствии с МСФО и определения запаса финансовой прочности необходимо строить в трех измерениях:

- 1) по текущей оценке показателей;
- 2) по справедливой оценке показателей;
- 3) по номинальной оценке показателей.

Текущая оценка основана на прогнозных данных в сегодняшних ценах.

Номинальная оценка основана на прогнозных данных с учетом роста цен.

Справедливая оценка основана на расчете приведенной стоимости с учетом рыночного риска невыполнения номинальных прогнозов.

Трехмерное измерение отчетных показателей предполагает возможность выявления двух видов отклонений:

- 1) отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости);
- 2) отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости).

Применение двух индикаторов запаса финансовой прочности позволит оценить диапазоны изменения финансового благополучия предприятия двумя способами:

- 1) относительно текущего состояния;
- 2) относительно состояния, оцененного с учетом рыночного риска.

Предложенный трехмерный формат управленческой отчетности с возможным выявлением двух видов отклонений является основой для разработки нового формата финансового контроллинга в целях обеспечения возможности разделения системы планирования на реальные и возможные прогнозы за счет учета рисков в расчете финансовых показателей.

Предложенный трехмерный формат структуры управленческой отчетности предполагает необходимость расчета пяти разновидностей финансовых коэффи-

циентов (ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности) в рамках финансового контроллинга:

- 1) коэффициенты по текущей стоимости;
- 2) коэффициенты по справедливой стоимости;
- 3) коэффициенты по номинальной стоимости;
- 4) отклонение 1 коэффициентов (отклонение их номинальной стоимости от текущей стоимости);
- 5) отклонение 2 коэффициентов (отклонение их номинальной стоимости от справедливой стоимости).

Предложенный трехмерный формат управленческой отчетности с возможным выявлением двух видов отклонений является основой для разработки нового формата финансового контроллинга в целях обеспечения возможности разделения системы планирования на реальные и возможные прогнозы за счет учтенности рисков в расчете финансовых показателей.

Предложенная система финансового контроллинга по данным трехмерного формате управленческой отчетности позволит оценить финансовое положение предприятия с учетом рыночного риска и выявить запасы финансовой прочности предприятия по параметрам ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности, которые могут быть использованы при благоприятном стечении обстоятельств. Данная модель финансового контроллинга позволит предприятию обоснованно формировать операционные и финансовые планы, вероятность исполнения которых практически абсолютна, а также разрабатывать альтернативы использования дополнительного объема ресурсов, который может быть получен при достижении положительных результатов системы управления рисками.

### 3 ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЛИНГА НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЯ ООО «НОВАТЭК-АЗК»

#### 3.1 Организационно-экономические предприятия ООО «НОВАТЭК-АЗК»

ООО «НОВАТЭК-АЗК» – единственный розничный оператор ПАО «НОВАТЭК» по реализации сжиженного углеводородного газа в России, добываемого Компанией на своих месторождениях. Сжиженный углеводородный газ (СУГ) или пропан-бутан технический (ПБТ) является одним из наиболее широко распространенных видов альтернативного топлива [86].

Компания «НОВАТЭК-АЗК» владеет сетью автозаправочных станций в Челябинской, Ростовской, Волгоградской и Астраханской областях.

Реализация СУГ на внутреннем рынке осуществляется:

- 1) крупным оптом;
- 2) мелким оптом;
- 3) в розницу через сеть газонаполнительных и автозаправочных станций.

Также компания имеет станции наполнения бытовых баллонов.

Сжиженный углеводородный газ (СУГ) – сложная смесь углеводородов, которая в 2,5 раза тяжелее воздуха и при нормальных условиях находится в газообразном состоянии, а при незначительном увеличении давления – переходит в жидкое состояние. Эта смесь сжиженных под давлением лёгких углеводородов предназначена для применения в качестве топлива.

Состав может существенно различаться, основные компоненты: пропан, пропилен, изобутан, изобутилен, н-бутанибутилен. Производится в основном из попутного нефтяного газа.

Основные промышленные потребители СПБТ – предприятия химической, нефтехимической и машинной отраслей промышленности.

Каждый из компонентов имеет определенную температуру кипения, поэтому давление паровой фазы сжиженного газа СПБТ зависит как от температуры, так и от его компонентного состава.

#### Состав СУГ по ГОСТ 27578-87

Компонентный состав сжиженного газа СПБТ регламентируется ГОСТ 27578-87 «Газы углеводородные сжиженные для автомобильного транспорта. Технические условия». Стандарт предусматривает две марки газа:

- 1) зимняя – ПА (пропан автомобильный), содержится  $(85\pm 10)\%$  пропана;
- 2) летняя – ПБА (пропан-бутан автомобильный), содержится  $(50\pm 10)\%$  пропана, остальное бутан и не более 6% непредельных углеводородов.

#### Состав СУГ по ГОСТ 20448-90

На автомобильные газонаполнительные станции поступает, в основном, газ по ГОСТ 20448-90 «Газы углеводородные сжиженные топливные для коммунально-бытового потребления. Технические условия». Данный ГОСТ имеет более широкие допуски на содержание компонентов, в том числе вредных с точки зрения воздействия на двигатель и топливную аппаратуру (например, серу и ее соединения, непредельные углеводороды и т. д.)

По этим техническим условиям газовое топливо поступает двух марок:

- 1) смесь пропан-бутановая зимняя (СПБТЗ);
- 2) смесь пропан-бутановая летняя (СПБТЛ).

Компания «НОВАТЭК-АЗК» владеет розничной сетью автозаправочных станций в Челябинской, Ростовской, Волгоградской и Астраханской областях. В Челябинской области компания осуществляет реализацию топлива через сеть из 23 автогазозаправочных станций (АГЗС), 8 многотопливных автозаправочных комплексов (МАЗК) и 4 газонаполнительных станций (ГНС). В Ростовской области – 18 АГЗС и 1 ГНС, в Волгоградской области – 14 АГЗС, 2 МАЗК и 1 ГНС, в Астраханской области 2 АГЗС.

Через сеть автозаправочных станций, также реализуется:

- 1) сжиженный природный газ (СПГ);

- 2) компримированный природный газ (КПГ);
- 3) бензин марок Премиум Евро 95, Регуляр 92;
- 4) дизельное топливо;
- 5) сопутствующие товары.

В Челябинской, Волгоградской и Ростовской областях «НОВАТЭК-АЗК» реализует СУГ мелким оптом всем категориям потребителей через газонаполнительные станции (ГНС). ООО «НОВАТЭК-АЗК» осуществляет доставку СУГ по Челябинской, Волгоградской и Ростовской областям собственным автотранспортом. Стремясь к открытой работе со своими контрагентами, «НОВАТЭК-АЗК» разработало новый типовой публичный договор, предлагающий прозрачные условия поставки газа. В договоре закреплены условия поставки СУГ.

### 3.2 Управленческий учет на основе риск-ориентированного подхода в системе информационного обеспечения финансового контроллинга на предприятии ООО «НОВАТЭК-АЗК»

Результаты оценки по двухмерной модели финансового контроллинга предприятия ООО «НОВАТЭК-АЗК» представлены в таблицах 23–29.

Таблица 23 – Управленческий баланс предприятия ООО «НОВАТЭК-АЗК»

Название статей баланса	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
<b>АКТИВ</b>					
Нематериальные активы	517	564	620	103	56
Результаты исследований и разработок	189 66	20 690	22 759	3 793	2 069



Название статей баланса	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедли- вая стои- мость	Номиналь- ная стои- мость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
Нематериальные поисковые акти- вы	—	—	—	—	—
Материальные поисковые акти- вы	—	—	—	—	—
Основные сред- ства	908 837	991 459	1 090 604	181 767	99 146
Доходные вло- жения в матери- альные ценности	—	—	—	—	—
Финансовые вложения	—	—	—	—	—
Отложенные на- логовые активы	5 986	6 530	7 183	1 197	653
Прочие внеобор- отные активы	5 812	6 340	6 974	1 162	634
Итого по разделу I	940 058	1 025 518	1 128 070	188 012	102 552
Запасы	97 930	106 833	117 516	19 586	10 683
Налог на добав- ленную стои- мость по приоб- ретенным ценно- стям	54	59	65	11	6
Дебиторская за- долженность	351 226	383 156	421 471	70 245	38 316
Финансовые вложения (за ис- ключением де- нежных эквива- лентов)	—	—	—	—	—
Денежные сред- ства и денежные эквиваленты	71 703	78 221	86 044	14 341	7 822
Прочие оборот- ные активы	—	—	—	—	—

Название статей баланса	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
Итого по разделу II	522 665	570 180	627 198	104 533	57 018
Баланс	1 462 723	1 595 698	1 755 268	292 545	159 570
<b>ПАССИВ</b>					
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1 066 382	1 163 326	1 279 658	213 276	116 333
Собственные акции, выкупленные у акционеров	–	–	–	–	–
Переоценка внеоборотных активов	–	–	–	–	–
Добавочный капитал (без переоценки)	–	–	–	–	–
Резервный капитал	–	–	–	–	–
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	67 025	73 118	80 430	13 405	7 312
Итого по разделу III	1 133 407	1 236 444	1 360 088	226 681	123 644
Заемные средства	–	–	–	–	–
Отложенные налоговые обязательства	14 310	15 611	17 172	2 862	1 561
Оценочные обязательства	–	–	–	–	–

## Окончание таблицы 23

Название статей баланса	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
Прочие обязательства	–	–	–	–	–
Итого по разделу IV	14 310	15 610	17 172	2 862	1 561
Заемные средства	–	–	–	–	–
Кредиторская задолженность	302 097	329 560	362 516	60 419	32 956
Доходы будущих периодов	–	–	–	–	–
Оценочные обязательства	12 909	14 083	15 491	2 582	1 408
Прочие краткосрочные обязательства	–	–	–	–	–
Итого по разделу V	315 006	343 643	378 007	63 001	34 364
Баланс	1 462 723	1 595 698	1 755 268	292 545	159 570

Таблица 24 – Бюджет доходов и расходов предприятия ООО «НОВАТЭК-АЗК»

Наименование статей доходов и затрат	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
Выручка	3 761 880	4 103 869	4 514 256	752 376	410 387
Себестоимость продаж	–3 030 185	–3 305 656	–3 636 222	–606 037	–30 566
Валовая прибыль (убыток)	731 694	798 212	878 033	146 339	79 821
Коммерческие расходы	–485 499	–529 635	–582 599	–97 100	–52 964
Управленческие расходы	–139 077	–151 720	–166 892	–27 815	–15 172
Прибыль (убыток) от продаж	107 119	116 857	128 543	21 424	11 686

Продолжение таблицы 24

Наименование статей доходов и затрат	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
Доходы от участия в других организациях	–	–	–	–	–
Проценты к получению	30 629	33 413	36 755	6 126	3 341
в том числе:	30 629	33 413	36 755	6126	3 341
Проценты к получению					
Проценты к уплате	–	–	–	–	–
Прочие доходы	16 683	18 200	20 020	3 337	1 820
в том числе:					
Доходы, связанные с реализацией ОС	2 750	3 000	3 300	550	300
Доходы, связанные с ликвидацией ОС	273	298	328	55	30
Доходы, связанные с реализацией прочего имущества	1 236	1 348	1 483	247	135
Прочие операционные доходы	–	–	–	–	–
Штрафы, пени, неустойки к получению	274	299	329	55	30
Прибыль прошлых лет	8 337	9 095	10 004	1 667	909
Возмещение убытков к получению	102	111	122	20	11
Доходы в виде списанной кредиторской задолженности	56	61	67	11	6
Прочие внереализационные доходы	3 655	3 987	4 386	731	399
Прочие расходы	–60 557	–66 062	–72 668	–12 111	–6 606
в том числе:	–81	–88	–97	–16	–9
Расходы, связанные с реализацией ОС	–	–	–	–	–
Расходы, связанные с ликвидацией ОС	–467	–509	–560	–93	–51
Расходы, связанные с реализацией прочего имущества	–1 634	–1 783	–1 961	–327	–178
Расходы в виде образованных оценочных резервов (по сомнительной задолженности)	–1 241	–1 354	–1 489	–248	–135

Наименование статей доходов и затрат	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
Расходы на услуги банков	-12 503	-13 640	-15 004	-2 501	-1 364
Прочие операционные расходы	-	-	-	-	-
Штрафы, пени, неустойки к уплате	-9 284	-10 128	-11 141	-1 857	-1 013
Убытки прошлых лет	-9 356	-10 207	-11 227	-1 871	-1 021
Курсовые разницы	-94	-103	-113	-199	-10
Налог на имущество	-12 810	-13 975	-15 372	-2 562	-1 397
Прочие налоги и сборы	-7 019	-7 657	-8 423	-1 404	-766
Расходы в виде списанной дебиторской задолженности	-1	-1	-1	-0,2	-0,1
Прочие внереализационные расходы	-6 067	-6 619	-7 280	-1 213	-662
Прибыль (убыток) до налогообложения	93 874	102 408	112 649	18 775	10 241
Текущий налог на прибыль	-22 661	-24 721	-27 193	-4 532	-2 472
вт.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	-3 616	-3 945	-4 339	-723	-394
Изменение отложенных налоговых обязательств	-861	-939	-1 033	-172	-94
в том числе:					
Основные средства	-631	-688	-757	-126	-69
Материалы	-215	-235	-258	-43	-23
Расходы будущих периодов	-15	-16	-18	-3	-2
Изменение отложенных налоговых активов	1 131	1 234	1 357	226	123
в том числе:					
Основные средства	430	469	516	86	47
Материалы	-24	-26	-29	-5	-3
Расходы будущих периодов	-	-	-	-	-
Резервы сомнительных долгов	271	296	325	54	30

Наименование статей доходов и затрат	Сумма за период, руб.				
	Текущая стоимость	Справедливая стоимость	Номинальная стоимость	Отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости)	Отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости)
Оценочные обязательства и резервы	454	495	545	91	50
Прочее	–	–	–	–	–
Чистая прибыль (убыток)	71 483	77 981	85 780	14 297	7 798

Таблица 25 – Анализ абсолютной ликвидности предприятия

## ООО «НОВАТЭК-АЗК»

Анализ абсолютной ликвидности		
Номинальный коэффициент абсолютной ликвидности Ка.л.н.		
Текущий коэффициент абсолютной ликвидности Ка.л.н.		
Коэффициент абсолютной ликвидности по справедливой стоимости Ка.л.с.		
Ка.л.н. – Ка.л.т. > 0	0,40	Свидетельствует о наличии денежного потенциала в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. При условии превышения номинального и текущего коэффициента нормативного значения следует предусмотреть программу использования временно свободных денежных средств
Ка.л.н. – Ка.л.с. > 0	0,15	Свидетельствует о возможности наращивания денежного потенциала при внедрении эффективной системы управления рисками (и в первую очередь рисками ликвидности)

Таблица 26 – Анализ срочной ликвидности предприятия ООО «НОВАТЭК-АЗК»

Анализ срочной ликвидности		
Номинальный коэффициент срочной ликвидности Кс.л.н.		
Текущий коэффициент срочной ликвидности Кс.л.н.		
Коэффициент срочной ликвидности по справедливой стоимости Кс.л.с.		
Кс.л.н. – Кс.л.т. > 0	0,66	Свидетельствует о наличии потенциала срочных оборотных активов в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. При условии превышения номинального и текущего коэффициента нормативного значения следует предусмотреть программу использования временно свободных срочных оборотных активов
Кс.л.н. – Кс.л.с. > 0	0,34	Свидетельствует о возможности наращивания потенциала срочных оборотных активов при внедрении эффективной системы управления рисками (и в первую очередь рисками ликвидности)

Таблица 27 – Анализ текущей ликвидности предприятия ООО «НОВАТЭК-АЗК»

Анализ текущей ликвидности		
Номинальный коэффициент текущей ликвидности Кт.л.н.		
Текущий коэффициент текущей ликвидности Кт.л.н.		
Коэффициент текущей ликвидности по справедливой стоимости Кт.л.с.		
Кт.л.н. – Кт.л.т. > 0	0,82	Свидетельствует о наличии потенциала оборотных активов в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. При условии превышения номинального и текущего коэффициента нормативного значения следует предусмотреть программу использования временно свободных оборотных активов
Кт.л.н. – Кт.л.с. > 0	0,41	Свидетельствует о возможности наращивания потенциала оборотных активов при внедрении эффективной системы управления рисками (и в первую очередь рисками ликвидности)

Таблица 28 – Анализ финансовой устойчивости предприятия

ООО «НОВАТЭК-АЗК»

Анализ финансовой устойчивости		
Номинальный коэффициент концентрации собственного капитала Кск.н.		
Текущий коэффициент концентрации собственного капитала Кск.н.		
Коэффициент концентрации собственного капитала по справедливой стоимости Кск.с.		
Кск.н. – Кск.т. > 0	0,38	Свидетельствует о наличии потенциала финансовой устойчивости в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом. При условии превышения номинального и текущего коэффициента нормативного значения следует предусмотреть программу использования собственного капитала
Кск.н. – Кск.с. > 0	0,19	Свидетельствует о возможности наращивания потенциала финансовой устойчивости при внедрении эффективной системы управления рисками.

Таблица 29 – Анализ рентабельности предприятия ООО «НОВАТЭК-АЗК»

Анализ рентабельности		
Номинальный коэффициент рентабельности активов Кр.н.		
Текущий коэффициент рентабельности активов Кр.т.		
Коэффициент рентабельности активов по справедливой стоимости Кр.с.		
Кр.н. – Кр.т. > 0	0,34	Свидетельствует о наличии потенциала экономической эффективности в прогнозном периоде по сравнению с текущим периодом.
Кр.н. – Кр.с. > 0	0,17	Свидетельствует о возможности наращивания потенциала экономической эффективности при внедрении эффективной системы управления рисками

### Выводы по разделу три

На основе проведения финансового контроллинга предприятия ООО «НОВАТЭК-АЗК» с учетом риск-ориентированного подхода можно сделать следующие выводы:

Исследуемое предприятие с учетом рисков имеет потенциал роста ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности в прогнозном периоде. Для достижения максимального увеличения по данным показателям необходимо внедрение эффективной системы рисками, которая в силу специфики организации должны быть связана с принятием мер по удержанию и повышению спроса, несмотря на прогнозируемое повышение цен на ГСМ.



## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Контроллинг представляет собой сервисную систему менеджмента. При этом цель менеджмента заключается в постоянном поиске наиболее эффективных способов, форм и инструментов воздействия субъекта на объект управления в организации. Следовательно, при обеспечении сервисного обслуживания менеджмента целью контроллинга будет являться выработка предложений (акт выбора) способов и средств (технологии) решения проблем. Иными словами, основная цель контроллинга – ориентировать процесс управления предприятием на достижение поставленных целей.

Выделяется стратегический и оперативный контроллинг. Цель стратегического контроллинга – это обеспечение последовательного развития и выживаемости предприятий, отслеживание намеченных целей развития и достижение устойчивого долгосрочного преимущества перед конкурентами. Главная цель оперативного контроллинга – создание эффективной системы управления для достижения текущих целей предприятий путем оптимизации соотношения «затраты-прибыль».

Контроллинг фактически завершает управленческий цикл, обеспечивая системы показателей информацией, необходимой для оценки степени достижения соответствующих экономического субъекта.

Контроллинг реализуется в процессе выполнения каждой из функций: планирование, учет, контроль и регулирование, информационно-аналитическое обеспечение, репортинг и консалтинг.

Для отечественной теории и практики учета приемлемой является методика построения управленческого учета по системе, сформировавшейся в формате «немецкой концепции», авторы которой различают контроллинг и управленческий учет. В российских научных кругах данный аспект получил наибольшую поддержку. Управленческий учет служит основой для выстраивания и поддержания системы контроллинга.

Управленческий учет следует рассматривать в системе учетной концепции контроллинга, включающей в себя методологию формирования учетной информации, которая необходима для обеспечения оперативного и стратегического управления.

Специфика деятельности исследуемого предприятия ООО «НОВАТЭК-Автозаправочные комплексы» предполагает сильную зависимость финансового положения от инфляционного риска. Поэтому для данного предприятия целесообразно строить систему управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода, основные принципы которого заложены в МСФО.

Итоговые отчетные формы (баланс, БДР и БДДС) в целях обеспечения учета рисков в соответствии с МСФО и определения запаса финансовой прочности необходимо строить в трех измерениях:

- 1) по текущей оценке показателей;
- 2) по справедливой оценке показателей;
- 3) по номинальной оценке показателей.

Текущая оценка основана на прогнозных данных в сегодняшних ценах.

Номинальная оценка основана на прогнозных данных с учетом роста цен.

Справедливая оценка основана на расчете приведенной стоимости с учетом рыночного риска невыполнения номинальных прогнозов.

Трехмерное измерение отчетных показателей предполагает возможность выявления двух видов отклонений:

- 1) отклонение 1 (отклонение номинальной от текущей стоимости);
- 2) отклонение 2 (отклонение номинальной от справедливой стоимости).

Применение двух индикаторов запаса финансовой прочности позволит оценить диапазоны изменения финансового благополучия предприятия двумя способами:

- 1) относительно текущего состояния;
- 2) относительно состояния, оцененного с учетом рыночного риска.

Предложенный трехмерный формат управленческой отчетности с возможным выявлением двух видов отклонений является основой для разработки нового формата финансового контроллинга в целях обеспечения возможности разделения системы планирования на реальные и возможные прогнозы за счет учета рисков в расчете финансовых показателей.

Предложенный трехмерный формат структуры управленческой отчетности предполагает необходимость расчета пяти разновидностей финансовых коэффициентов (ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности) в рамках финансового контроллинга:

- 1) коэффициенты по текущей стоимости;
- 2) коэффициенты по справедливой стоимости;
- 3) коэффициенты по номинальной стоимости;
- 4) отклонение 1 коэффициентов (отклонение их номинальной стоимости от текущей стоимости);
- 5) отклонение 2 коэффициентов (отклонение их номинальной стоимости от справедливой стоимости).

Предложенная система финансового контроллинга по данным трехмерного формата управленческой отчетности позволит оценить финансовое положение предприятия с учетом рыночного риска и выявить запасы финансовой прочности предприятия по параметрам ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности, которые могут быть использованы при благоприятном стечении обстоятельств. Данная модель финансового контроллинга позволит предприятию обоснованно формировать операционные и финансовые планы, вероятность исполнения которых практически абсолютна, а также разрабатывать альтернативы использования дополнительного объема ресурсов, который может быть получен при достижении положительных результатов системы управления рисками.

На основе проведения финансового контроллинга предприятия ООО «НОВАТЭК-АЗК» с учетом риск-ориентированного подхода можно сделать следующие выводы: Исследуемое предприятие с учетом рисков имеет потенциал

роста ликвидности, финансовой устойчивости и рентабельности в прогнозном периоде. Для достижения максимального увеличения по данным показателям необходимо внедрение эффективной системы рисками, которая в силу специфики организации должны быть связана с принятием мер по удержанию и повышению спроса, несмотря на прогнозируемое повышение цен на ГСМ.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 ГОСТ 24525.0-80. Управление производственным объединением и промышленным предприятием. – М.: Изд-во стандартов, 1983. – 90 с.
- 2 Адамов, Н.А. Организация управленческого учета в строительстве / Н.А. Адамов, В.Е. Чернышев. – СПб: Питер, 2006. – 192 с.
- 3 Апчёрч, А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчёрч; пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
- 4 Басовский, Л.Е. Современный стратегический анализ: учебник / Л.Е. Басовский. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 256 с.
- 5 Беккер, В. Взаимодействие менеджмента и контроллинга: опыт Германии и России / В. Беккер, Б. Бальтцер, Л. Гончарова // Контроллинг. – 2010. – № 3 (36). – С. 20–30.
- 6 Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет для менеджеров: учебник / М.А. Вахрушина. – М.: КНОРУС, 2018. – 252 с.
- 7 Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов / М.А. Вахрушина 2-е изд., доп. и пер. – М.: ИКФ Омега, 2002. – 528с.
- 8 Вебер, Ю. Введение в контроллинг / Ю. Вебер, У. Шеффер; пер. с нем. под ред. д.э.н. С.Г. Фалько. – М.: НП «Объединение контроллеров», 2014. – 416 с.
- 9 Ворожбит, Е.Г. Директ-костинг: преимущества и недостатки / Е.Г. Ворожбит. – М.: Экономика и бизнес, 2004. – 315с.
- 10 Гулина, И.В. Учет и калькулирование затрат на производстве: учебное пособие / И.В. Гулина. – М.: МГУП, 2008. – 312с.
- 11 Дайле, А. Практика контроллинга / А. Дайле, М.Л. Лукашевич, Е.Н. Тихоненкова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 336 с.
- 12 Даль, В.И. Токовый словарь русского языка. Современная версия / В.И. Даль. – М.: Эксмо, 2002. – 736 с.

13 Друкер, П. Задачи менеджмента в XXI в.: учебное пособие / П. Друкер; пер. с англ. – М.: Вильямс, 2007. – 272 с.

14 Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 655 с.

15 Жидкова, Е.А. Развитие учетно-аналитической концепции контроллинга. Теория и методология: монография / Е.А. Жидкова. – М.: Издательский дом «НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА», 2017. – 113с.

16 Егошин, А.В. Анализ и прогнозирование сложных стохастических сигналов на основе методов выделения границ реализаций динамических систем: дис. ... к-та т. н. / А.В. Егошин. – СПб., 2009. – 174 с.

17 Ермоленко, В.В. Штабной контроллинг в менеджменте публичной корпорации / В.В. Ермоленко, Д.В. Ланская // Современное предприятие и будущее России: сб. науч. трудов; под науч. ред. С.Г. Фалько. – М.: Объединение контроллеров, 2014. – С. 84–91.

18 Ивашкевич, В.Б. Контроллинг: сущность и назначение / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет и аудит. – 1991. – № 7. – С. 8–12.

19 Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2015. – 448 с.

20 Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

21 Карминский, А.М. Теоретические основы и методология построения систем контроллинга процессов управления промышленными предприятиями: дис. ... д-ра экон. наук / А.М. Карминский. – М., 2008. – 268 с.

22 Керимов, В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета / В.Э. Керимов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 32. – С. 2–9.

23 Керимов, В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник / В.Э. Керимов. – М.: Изд-во «Дашков и Ко», 2005. – 384 с.

- 24 Ким, В.Ч. Стратегия голубого океана / В.Ч. Ким, Р. Моборн. – М.: Изд-во «Манн, Иванов и Фербер», 2017. – 336 с.
- 25 Контроллинг: учебник / А.М. Каминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова; под ред. А.М. Корминского, С.Г. Фалько. – 3-е изд. – М.: ИД «ФОРУМ»; ИНФА-М, 2013. – 226 с.
- 26 Корнай, Я. Системная парадигма / Я. Корнай // Вопросы экономики. – 2002. – № 4. – С. 17–23.
- 27 Котляров, С.А. Управление затратами: учебное пособие / С.А. Котляров. – СПб.: Бизнес-пресса, 2011. – 210 с.
- 28 Лазаревич, М.И. Себестоимость продукции на предприятии / М.И. Лазаревич // Экономика. Финансы. Управление. – 2008. – №2. – С. 35-40.
- 29 Ленин, В.И. Полное собрание сочинений в 55-ти томах: т. 36 / В.И. Ленин. – 5-е изд. – М.: Политиздат, 1969. – 741 с.
- 30 Мансуров, П.М. Управленческий учет: учебное пособие / П.М. Мансуров. – Ульяновск: Ул.ГТУ, 2011. – 175с.
- 31 Новиченко, П.П. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности: учебник / П.П.Новиченко, И.М. Рендухов. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 224 с.
- 32 Олве, Н.Г. Баланс между стратегией и контролем / Н.Г. Олве, К.И. Петри, Ж. Рой. – СПб.: Питер, 2005. – 320 с.
- 33 Попова, Л.В. Контроллинг: учебное пособие / Л.В. Попова, И.А. Маслова, О.Г. Вандина. – М.: Дело и Сервис, 2016. – 256 с.
- 34 Попова, Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы / Л.В. Попова – М.: Дело и сервис, 2007. – 448 с.
- 35 Панков, В.В. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета / В.В. Панков, В.Ф. Несветайлов // Международный учет. – 2012. – № 7. – С. 2–7.

36 Пич, Г. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки / Г. Пич // Проблемы теории и практики управления. – 2001. – № 3. – С. 102–107.

37 Примак, Т.К. Принцип диспозитивности как основа развития экономических отношений / Т.К. Примак, О.В. Зайцев // Вестник Балтийского федерального университета им. И.Канта. – 2014. – № 3. – С. 126–130.

38 Приходько, В.О смене управленческих парадигм / В. Приходько, Т. Иванова // Проблемы теории и практики управления. – 2004. – № 6. – С. 96–100.

39 Пыткин, А.Н. Теория и методология взаимосвязи стратегического и оперативного контроллинга / А.Н. Пыткин. – Екатеринбург: Ин-т экономики УрО РАН, 2009. – 162 с.

40 Раицкий, К.А. Экономика и управление в организациях торговли: учебник. / К.А. Раицкий. – М.: Изд-во Аспект Пресс, 2009. – 1012 с.

41 Реут, Д.В. Позиционирование контроллинга в концепции организации / Д.В. Реут // Контроллинг. – 2008. – № 6. – С. 20–28.

42 Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 640 с.

43 Стратегический менеджмент: учебник / под ред. А.Н. Петрова. – СПб.: Питер, 2015. – 496 с.

44 Стратегия предприятия: учебник / под ред. Г.Б. Клейнера. – М.: Дело, 2008. – 568 с.

45 Тейлор, Ф.У. Принципы научного менеджмента / Ф.У. Тейлор. – М.: Контроллинг, 1991. – 104 с.

46 Фалько, С.Г. Контроллинг в России: современное состояние и перспективы развития // Контроллинг на малых и средних предприятиях: сб. науч. трудов IV конгресса по контроллингу: под науч. ред. С.Г. Фалько. – М., Прага: НП «Объединение контроллеров», 2014. – С. 3–7.



47 Фалько, С.Г. Контроллинг: современные вызовы / С.Г. Фалько // Современное предприятие и будущее России: сб. науч. трудов; под ред. Фалько С.Г. – М.: НП «Объединение контроллеров», 2014. – С. 3–7.

48 Фалько, С.Г. От конкуренции к конкордации / С.Г. Фалько // Экономика и жизнь. – 2007. – № 33. – С. 21–28.

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

50 Фольмут, Х.И. Инструменты контроллинга от А до Я / Х.И. Фольмут; пер. с нем.; под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 288 с.

51 Хакен, Г. Информация и самоорганизация. Макроскопический подход к сложным системам / Г. Хакен; пер. с англ. Ю. Климонтович. – М.: Ленанд, 2014. – 320 с.

52 Хан, Д. Пик: Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан – М.: Финансы и статистика, 1997. – 799 с.

53 Хамидуллина, Г.Р. Управление затратами. Планирование. Учёт. Контроль. Анализ издержек обращения / Г.Р. Хамидуллина. – М.: Экзамен, 2004. – 350 с.

54 Хаммер, М. Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе / М. Хаммер, Д. Чампи; пер. с англ. – М.: Изд-во «Манн, Иванов и Фербер», 2011. – 288 с.

55 Хорнгрен, Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; пер. с англ. – 10-е изд. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.

56 Экономика предприятия / под ред. Е. Л. Кантора. – СПб.: Вектор, 2005. – 224 с.

57 Экономика предприятия: учебное пособие / под ред. Л.Н. Нехорошевой. – Минск: БГЭУ, 2008. – 383 с

58 Chandler, A.D. Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise. 12 e. / A.D. Chandler. – Cambridge: MIT PRESS, 1998. – 463 с.

59 CIMA Official Terminology 2005 Edition / CIMA – London: Elsevier Science, 2005. – 5 c.

60 Commons, J. Institutional Economics / J. Commons // The American Economic Review, 1931. – Vol. 21.

61 Barney, J.B., & Hesterly W.S. VRIO Framework. In Strategic Management and Competitive Advantage / J.B Barney // New Jersey: Pearson. – 2010. – C. 68–86.

62 Does the Market Respond to an Endorsement of Social Responsibility? The Role of Institutions, Information and Legitimacy / J.P. Doh, S.D. Howton, S.W. Howton, D.S. Siegel // Journal of Management. – 2010. – Vol. 36. – № 6. – C. 1461–1485.

63 Drucker, P.F. The Effective Executive / P.F. Drucker. – Ney York: Harper Colins, 2002. – 230 c.

64 Dutta, S. Process Re-engineering, Organizational Change and Performance Improvement. / S. Dutta. – London: McGraw-Hill, 1999. – 200 c.

65 Follett, M.P. The New State: Group Organization the Solution of Popular Government / M.P Follett. – New York: Longmans, Green, 1918. – 385 c.

66 Freeman, R.E. Strategic Management: A Stakeholder Approach / R.E. Freeman. – Boston: Pitman Publishing, 1984. – 32 c.

67 Gielingh, W. A Theory for the modeling of complex and dynamic systems ITcon / W. Gielingh. – 2008. – Vol. 13. – C. 421–475.

68 Horngren, C.T. Management Accounting: translation from English / C.T. Horngren, G. Foster, S. Datar. – SPb.: Piter, 2007. – 1008 c.

69 Malo, J.L. Les tableaux de bordcommesigned'unegestionetd'unecomptabilité a la française / J.L.Malo // In melangesenl'honneur du professeur Claude Perochon. – Paris, 1995. – C. 357–376.

70 Martin, B.R. Foresight in Science and Technology in: Technology Analysis & Strategie Management / B.R. Martin. – 1995. – Vol. 7. – № 2. – C. 139–168.

71 Mitchell, R.K. Who Matters to CEOs. An Investigation of Stakeholder Attributes and Salience, corporate Performance and CEO Values / R.K. Mitchell, B.R Agle.,

J.A. Sonnenfeld // *Academy of Management Journal*. – 1999. – Vol. 42. – № 5. – С. 507–525.

72 Obukhov, S.P. Self-organized criticality: Goldstone modes and their interactions / S.P. Obukhov // *Phys. Rev. Lett.* – 1990. – Vol. 65. – № 12. – С. 1395–1398.

73 Pozdnyakova, A.Y. Application of a graphical test for analyzing dynamic systems with a joker / A.Y. Pozdnyakova // *Journal of Mathematical Sciences*. – 2001. – 107(6). – С. 4477–4481.

74 Preissler, P.R. *Controlling: Lehrbuch und Intensivkurs* / P.R. Preissler. – Wien, 1992. – 215 с.

75 The A.T. Kearney Strategy Chessboard / Schuh C., Kromoser R., Strohmer M.F., Pérez R.R., Triplât A. – USA, Illinois: Marketing & Communication A.T. Kearney inc., 2011. – 96 с.

76 Takens, F. Detecting strange attractor in turbulence / F. Takens // *Lect. Notes in Math.* 898, Springer, 1981. – С. 89–94.

77 Toynbee, A.J. *Study of History* / Abridgment by D. Somervell. – London, New York, Toronto, 1946. – 215 с.

78 Trotman, K.T. Fifty-year overview of judgment and decisionmaking research in accounting / K.T. Trotman, H.C. Tan, N. Ang // *Accounting and Finance*. – 2011. – Vol. 51. – С. 278–360.

79 Waldrop, M.M. *Complexity: The emerging science at the edge of order and chaos*. / M.M. Waldrop. – New York: Touchstone. 1993. – 380 с.

80 Weber, J. *Einführung in das Controlling*. / J. Weber. – Teil 2: Instrumente. – 3. Aufl., Stuttgart, 1991. – 394 с.

81 Данилочкина, Н.Г. Роль и задачи контроллинга в системе управления / Н.Г. Данилочкина [Электронный ресурс] // *Управляем предприятием*, 2012. – № 6. – URL: <http://consulting.lc.ru/journal-article.jsp?icN314> (дата обращения 08.08.2018).

82 Иванова, Ж.А. Учетная политика для целей управленческого учета / Ж.А. Иванова [Электронный ресурс] // *Проблемы современной экономики*, 2010.

– № 4 – URL: <http://www.m-economy.ru/art.php7nArtIcN3363> (дата обращения 08.08.2018).

83 Илышева, Н.Н. Достаточно ли данных учета по МСФО для построения эффективной системы управленческого учета? [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет, 2011. – №22. – URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/dostatochno-li-dannyh-ucheta-po-msfo-dlya-postroeniya-effektivnoy-sistemy-upravlencheskogo-ucheta> (дата обращения: 22.06.2018).

84 Михайлов, Д. Эффективный механизм корпоративного управления [Электронный ресурс] // Экономические стратегии, 2011. – № 3. – URL: <http://www.cfin.ru/investor/ao/corporategovernance.shtml> (дата обращения: 18.09.2018).

85 Официальный сайт ООО «НОВАТЭК-Автозаправочные комплексы». – URL: <http://novatek-azk.ru/> (дата обращения: 09.09.2018).

86 Официальный сайт Института специалистов по управленческому учету США. – URL: <http://imanet.org> (дата обращения: 17.09.2018).

87 Панчина, В.А. Организация управленческого учета на основе принципов МСФО и системы внутреннего контроля [Электронный ресурс] // Экономический анализ: теория и практика. 2010. – №32. – URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-upravlencheskogo-ucheta-na-osnove-printsipov-msfo-i-sistemy-vnutrenne-go-kontrolya> (дата обращения: 22.06.2018).

88 Практические материалы круглого стола ABC (activitybasedcosting) и ABM (activitybasedmanagement): оптимизация бизнес-процессов и повышение прибыльности компаний. – URL: <http://www.gaap.ru> (дата обращения: 20.10.2018).

89 Перехватов, В. Эволюция системных концепций управления компанией. – URL: <http://www.icon3.ru/about/press.php> (дата обращения: 14.08.2018).

90 Ракевич, Н.А. Механизм финансового и управленческого учета на основе МСФО [Электронный ресурс] // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие), 2011. – URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/mehanizm-finansovogo-i-upravlencheskogo-ucheta-na-osnove-msfo> (дата обращения: 22.07.2018).

91 Рассказова-Николаева, С. Директ-костинг: правдивая себестоимость. – URL: <http://www.eg-online.ru/article/51932/> (дата обращения: 18.09.2018).

92 Фалько, С.Г. Контроллинг: миссия, современное состояние и перспективы развития [Электронный ресурс] // Управляем предприятием. – 2013. – № 7 (30). – URL: <http://consulting.lc.ru/e-journal> (дата обращения: 18.09.2018).

93 Фалько, С.Г. Инновации и контроллинг: теория и практика в России. – URL: [http://fem.sumdu.edu.ua/images/img/news/2011-03-15/lecture\\_sumy.pdf](http://fem.sumdu.edu.ua/images/img/news/2011-03-15/lecture_sumy.pdf) (дата обращения: 22.07.2018).

94 Чаленко, А.Ю. Самоорганизация и энтропия в природе и экономике [Электронный ресурс] // Капитал страны, 2012. – URL: <http://kapital-rus.ru/articles/article/211036/> (дата обращения: 18.09.2018).

95 Чернер, И.Н. Виды контроллинга [Электронный ресурс] // Управляем предприятием, 2013. – № 4(27). – URL: <http://consulting.lc.ru/journal-article.jsp?id=410> (дата обращения: 18.09.2018).

96 Черных, И.Н. Совершенствование ведения управленческого учета в организации на основе использования принципов МСФО [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет, 2011. – № 37. – URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-vedeniya-upravlencheskogo-ucheta-v-organizatsii-na-osnove-ispolzovaniya-printsipov-msfo> (дата обращения: 20.07.2018).

97 Широкова, Е.А. Управленческий учет на базе МСФО – подмена понятий или оптимизация работы? [Электронный ресурс] // МСФО на практике. – URL: <http://msfo-practice.ru> (дата обращения: 22.07.2018).

98 Юдина, Л.Н. Анализ себестоимости и прибыли в системе «Директ-костинг» [Электронный ресурс] // Финансовый менеджмент, 2005. – URL: <http://dis.ru/library/555/25697/> (дата обращения: 18.09.2018).

99 Babok Guide. – URL: <https://www.iiba.org/babok-guide.aspx> (дата обращения: 05.10.2018).

100 Darkhovski, B.S. Nonparametric methods in change-point problems a general approach and some concrete algorithms [Электронный ресурс] // IMS Lecture Notes –

Monograph Series, 1994. – URL: [https://projecteuclid.org/download/pdf\\_1/euclid.lnms/1215463](https://projecteuclid.org/download/pdf_1/euclid.lnms/1215463) (дата обращения: 22.07.2018).

101 Global Management Accounting Principles. – URL: <http://www.cgma.org/Resources/Reports/Pages/GlobalManagementAccountingPrinciples.aspx?TestCookiesEnabled=redirect> (дата обращения: 18.09.2018)

102 Raford, N. Foresight and surprise. [Электронный ресурс] // Conference, CIGG, Geneva, Switzerland, 2013. – URL: <http://news.noahraford.com/?p=1727> (дата обращения: 19.09.2018).

ПРИЛОЖЕНИЯ  
ПРИЛОЖЕНИЕ А  
БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 31 ДЕКАБРЯ 2017 Г.

**Бухгалтерский баланс**  
на 31 декабря 2017 г.

Номер корректировки -

Вид сдачи отчетности Обычная

Дата (число, месяц, год) \_\_\_\_\_  
Форма по ОКУД \_\_\_\_\_  
по ОКПО \_\_\_\_\_  
ИНН \_\_\_\_\_  
по ОКВЭД \_\_\_\_\_  
по ОКОПФ / ОКФС \_\_\_\_\_  
по ОКЕИ \_\_\_\_\_

Организация Общество с ограниченной ответственностью "НОВАТЭК-Автозаправочные комплексы"

Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_

Вид экономической деятельности Торговля розничная моторным топливом в специализированных магазинах

Организационно-правовая форма / форма собственности Общества с ограниченной ответственностью / Частная собственность

Единица измерения: \_\_\_\_\_ в тыс. рублей

Местонахождение (адрес) 454048, Челябинская обл, Челябинск г, Курчатова ул, Дом № 6

Коды		
0710001		
31	12	2017
97415446		
8911022317		
47.30		
12165	16	
384		

Пояснения	Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2017 г.	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.
	<b>АКТИВ</b>				
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
	Нематериальные активы	1110	517	397	416
	Результаты исследований и разработок	1120	18 966	1 193	-
	в том числе:				
	Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	11201	18 966	1 193	0
	Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
	Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
	Основные средства	1150	908 837	819 710	815 444
	в том числе:				
	Основные средства в организации	11501	800 374	772 108	795 820
	Оборудование	11502	24 021	19 490	17 355
	Незавершенное строительство	11503	60 516	24 738	1 597
	Оценочные обязательства	11504	-	-	-
	Авансы на строительство	11505	23 926	3 374	672
	Материалы СМР	11506	-	-	-
	Капитальные ремонты	11507	-	-	-
	Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
	Финансовые вложения	1170	-	-	-
	Отложенные налоговые активы	1180	5 926	4 795	2 572
	в том числе:				
	Основные средства	11801	3 073	2 643	1 891
	По материалам	11802	0	24	0
	Оценочные обязательства и резервы	11803	2 582	2 128	678
	Резервы сомнительных долгов	11804	271	-	-
	По расходам будущих периодов	11804	-	-	3
	Прочие внеоборотные активы	1190	5 812	7 191	6 905
	в том числе:				
	Расходы будущих периодов	11903	5 812	7 191	6 905
	<b>Итого по разделу I</b>	<b>1100</b>	<b>940 058</b>	<b>833 286</b>	<b>825 337</b>
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
	Запасы	1210	97 930	103 816	103 010
	в том числе:				
	Материалы	12101	16 002	11 473	9 987
	Товары	12104	79 803	90 544	92 060
	Расходы на продажу	12106	1 737	1 030	610
	Расходы будущих периодов	12112	388	769	353
			-	-	-

Продолжение приложения А

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	54	174	458
в том числе:		-	-	-
Дебиторская задолженность	1230	351 226	61 307	165 432
в том числе:				
Расчеты с покупателями и заказчиками	12301	6 498	6 620	6 454
Расчеты с прочими дебиторами	12302	2 920	12 759	6 775
Расчеты по авансам выданным	12303	40 091	32 378	150 806
Расходы по социальному страхованию	12304	168	495	335
Расчеты с под отчетными лицами	12310	70	2	2
Расчеты с персоналом по прочим операциям	12305	51	86	38
Расчеты по претензиям	12306	1 045	8 573	1 022
Расходы будущих периодов	12307	383	394	0
Представленный беспроцентный займ	12308	300 000	0	0
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	0	377 600	170 000
в том числе:				
Акции	12401	-	-	-
Предоставленные займы ( процентные)	12403	0	377 600	170 000
		-	-	-
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	71 703	60 298	29 491
в том числе:				
Операционная касса	12502	3 382	4 030	4 182
Расчетные счета	12504	49 378	42 165	17 959
Переводы в пути	12511	18 943	14 063	7 350
		-	-	-
Прочие оборотные активы	1260	1 752	192	-
в том числе:				
Денежные документы	12602	-	2	-
Расходы будущих периодов	12608	1 752	190	-
Итого по разделу II	1200	522 565	603 387	468 391
<b>БАЛАНС</b>	<b>1800</b>	<b>1 462 723</b>	<b>1 436 673</b>	<b>1 293 728</b>



Пояснения	Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2017 г.	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.
	<b>ПАССИВ</b>				
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	1 066 382	1 066 352	1 066 382
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	-	-	-
	Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	-
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	-	-	-
	Резервный капитал	1360	-	-	-
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	67 025	45 542	23 771
	<b>Итого по разделу III</b>	<b>1300</b>	<b>1 133 407</b>	<b>1 111 924</b>	<b>1 090 153</b>
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
	Заемные средства	1410	-	-	-
	в том числе:				
	Долгосрочные кредиты	14101	-	-	-
	Долгосрочные займы	14102	-	-	-
	Отложенные налоговые обязательства	1420	14 310	13 449	13 305
	в том числе:				
	По материалам	14201	716	500	453
	По основным средствам	14202	13 579	12 949	12 852
	По Расходам будущих периодов	14203	15	-	-
	Оценочные обязательства	1430	-	-	-
	Прочие обязательства	1450	-	-	-
	<b>Итого по разделу IV</b>	<b>1400</b>	<b>14 310</b>	<b>13 449</b>	<b>13 305</b>
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
	Заемные средства	1510	-	-	-
	в том числе:				
	Краткосрочные кредиты	15101	-	-	-
	Краткосрочные займы	15102	-	-	-
	Кредиторская задолженность	1520	302 097	300 659	186 882
	в том числе:				
	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	15201	190 077	238 628	131 540
	Расчеты по налогам и сборам	15202	47 879	23 833	26 896
	Расчеты с прочими кредиторами	15203	2 337	778	507
	Расчеты по авансам полученным	15204	52 617	29 005	21 374
	Расчеты с персоналом по оплате труда	15205	8971	8412	6564
	Расчеты с под отчетными лицами	15206	16	5	1
	Доходы будущих периодов	1530	-	-	-
	Оценочные обязательства	1540	12 909	10 641	3 388
	Прочие обязательства	1550	-	-	-
	<b>Итого по разделу V</b>	<b>1500</b>	<b>315 006</b>	<b>311 300</b>	<b>190 270</b>
	<b>БАЛАНС</b>	<b>1700</b>	<b>1 462 723</b>	<b>1 435 673</b>	<b>1 293 728</b>

Руководитель


Смирнов Вячеслав  
Михайлович  
(расшифровка подписи)Главный  
бухгалтер

Гуляс Татьяна Владимировна  
(расшифровка подписи)

05.02.2018 0:00

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

ОТЧЕТ О ФИНИНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ЗА ЯНВАРЬ – ДЕКАБРЬ 2017 Г.

Отчет о финансовых результатах за Январь - Декабрь 2017 г.			Коды		
		Дата (число, месяц, год)	0710002		
		Форма по ОКУД	31	12	2017
Общество с ограниченной ответственностью "НОВАТЭК-Автозаправочные комплексы"		по ОКПО	97415446		
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	8911022317		
Вид экономической деятельности		по ОКВЭД	47.30		
Торговля розничная моторным топливом в специализированных магазинах					
Организационно-правовая форма / форма собственности		по ОКФС	12165 16		
Общества с ограниченной ответственностью / Частная собственность		по ОКЕИ	384		
Единица измерения: в тыс. рублей					
Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2017 г.	За Январь - Декабрь 2016 г.	
	Выручка	2110	3 761 880	3 279 034	
	Себестоимость продаж	2120	(3 030 185)	(2 661 005)	
	Валовая прибыль (убыток)	2100	731 694	618 029	
	Коммерческие расходы	2210	(485 499)	(471 377)	
	Управленческие расходы	2220	(139 077)	(117 479)	
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	107 119	29 173	
	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-	
	Проценты к получению	2320	30 629	44 853	
	в том числе:				
	Проценты к получению	23201	30 629	44 853	
	Проценты к уплате	2330	-	-	
	Прочие доходы	2340	16 683	12 628	
	в том числе:				
	Доходы, связанные с реализацией основных средств	23401	2 750	2 357	
	Доходы, связанные с ликвидацией основных средств	23402	273	811	
	Доходы, связанные с реализацией прочего имущества	23404	1 236	217	
	Прочие операционные доходы	23416	-	-	
	Штрафы, пени, неустойки к получению	23417	274	-	
	Прибыль прошлых лет	23418	8 337	3 724	
	Возмещение убытков к получению	23419	102	82	
	Доходы в виде списанной кредиторской задолженности	23422	56	87	
	Прочие внереализационные доходы	23424	3 655	5 550	
	Прочие расходы	2350	(60 557)	(56 708)	
	в том числе:				
	Расходы, связанные с реализацией основных средств	23504	(81)	(125)	
	Расходы, связанные с ликвидацией основных средств	23505	(467)	(711)	
	Расходы, связанные с реализацией прочего имущества	23507	(1634)	(204)	
	Расходы в виде образованных оценочных резервов	23517	(1241)	(113)	
	Расходы на услуги банков	23519	(12503)	(10155)	
	Прочие операционные расходы	23520	-	-	
	Штрафы, пени, неустойки к уплате	23521	(9284)	(14982)	
	Убытки прошлых лет	23522	(9356)	(5179)	
	Курсовые разницы	23523	(94)	-	
	Налог на имущество	23524	(12810)	(13954)	
	Прочие Налоги и сборы	23525	(7019)	(4456)	
	Расходы в виде списанной дебиторской задолженности	23526	(1)	(16)	
	Прочие внереализационные расходы	23530	(6067)	(6813)	
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	93 874	29 946	
	Текущий налог на прибыль	2410	(22 661)	(10 254)	
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	(3 616)	(2 186)	
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	(851)	(144)	
	в том числе:				
	Основные средства	24301	(631)	(97)	
	Материалы	24302	(215)	(47)	
	Расходы будущих периодов	24303	(15)	-	
	Изменение отложенных налоговых активов	2450	1 131	2 223	
	в том числе:				
	Основные средства	24501	430	752	
	Материалы	24502	(24)	23	
	Расходы будущих периодов	24503	0	(3)	
	Резервы сомнительных долгов	24504	271	0	
	Оценочные обязательства и резервы	24505	454	1 451	
	Прочее	2460	-	-	
	Чистая прибыль (убыток)	2400	71 483	21 771	

## Окончание приложения Б

Форма 0710002 с.2

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2017 г.	За Январь - Декабрь 2016 г.
	<b>СПРАВОЧНО</b>			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	-	-
	в том числе:			
	Результат от переоценки основных средств, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	25101	-	-
	Результат от переоценки нематериальных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	25102	-	-
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	-	-
	Совокупный финансовый результат периода	2500	71 483	21 771
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900	-	-
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910	-	-

Руководитель


Смирнов Вячеслав Михайлович  
(расшифровка подписи)Главный  
бухгалтер

Гуляс Татьяна Владимировна  
(расшифровка подписи)

07.02.2018 0:00

ПРИЛОЖЕНИЕ В

ОТЧЕТ О ФИНИНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ЗА ЯНВАРЬ – ДЕКАБРЬ 2016 Г.

Пояснения		Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь	
				2016 г.	2015 г.
	Выручка	2110	3 279 034	2 930 866	
	Себестоимость продаж	2120	(2 661 005)	(2 375 844)	
	Валовая прибыль (убыток)	2100	618 029	554 922	
	Коммерческие расходы	2210	(471 377)	(422 539)	
	Управленческие расходы	2220	(117 479)	(106 969)	
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	29 173	25 414	
	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-	
	Проценты к получению	2320	44 853	10 518	
	в том числе:				
	Проценты к получению	23201	44 853	10 518	
	Прочие доходы	2340	12 628	6 283	
	в том числе:				
	Доходы, связанные с реализацией основных средств	23401	2 357	248	
	Доходы, связанные с ликвидацией основных средств	23402	611	0	
	Доходы, связанные с реализацией прочего имущества	23404	217	28	
	Прочие операционные доходы	23416	-	-	
	Штрафы, пени, неустойки к получению	23417	-	-	
	Прибыль прошлых лет	23418	3 724	2 019	
	Возмещение убытков к получению	23419	82	430	
	Доходы в виде списанной кредиторской задолженности	23422	87	320	
	Прочие внереализационные доходы	23424	5 650	3 239	
	Прочие расходы	2350	(56 708)	(40 312)	
	в том числе:				
	Расходы, связанные с реализацией основных средств	23504	(125)	(65)	
	Расходы, связанные с ликвидацией основных средств	23505	(711)	(99)	
	Расходы, связанные с реализацией прочего имущества	23507	(204)	(74)	
	Расходы в виде образованных оценочных резервов ( по сомнительной задолженности)	23517	(113)	(52)	
	Расходы на услуги банков	23519	(10 155)	(9 529)	
	Прочие операционные расходы	23520	-	-	
	Штрафы, пени, неустойки к уплате	23521	(14 982)	0	
	Убытки прошлых лет	23522	(5 179)	(1 627)	
	Налог на имущество	23524	(13 954)	(15 514)	
	Прочие налоги и сборы	23525	(4 456)	(1 349)	
	Расходы в виде списанной дебиторской задолженности	23527	(16)	(8 319)	
	Прочие внереализационные расходы	23530	(6 813)	(3 684)	
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	29 946	1 903	
	Текущий налог на прибыль	2410	(10 254)	(4 939)	
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	(2 186)	(1 979)	
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	(144)	1 347	
	в том числе:				
	Основные средства	24301	(97)	1 320	
	Материалы	24303	(47)	18	
	Недостачи и потери от порчи ценностей	24304	-	9	
	Изменение отложенных налоговых активов	2450	2 223	1 232	
	в том числе:				
	Основные средства	24501	752	571	
	Расходы будущих периодов	24502	(3)	(14)	
	Материалы	24503	23	(3)	
	Оценочные обязательства и резервы	24504	1 451	678	
	Прочее	2460	-	-	
	Чистая прибыль (убыток)	2400	21 771	(457)	

## Окончание приложения В

Форма 0710002 с.2

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2016 г.	За Январь - Декабрь 2015 г.
	<b>СПРАВОЧНО</b>			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	-	-
	в том числе:			
	Результат от переоценки основных средства, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	25101	-	-
	Результат от переоценки нематериальных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	25102	-	-
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	-	-
	Совокупный финансовый результат периода	2500	21 771	(457)
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900	-	-
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910	-	-

Руководитель



Смирнов Вячеслав Михайлович  
(расшифровка подписи)



Главный бухгалтер



Гуляс Татьяна Владимировна  
(расшифровка подписи)

06.02.2017