

РАЗВИТИЕ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТОВ ПИВОБЕЗАЛКОГОЛЬНЫХ КОМПАНИЙ

А. А. Бахирева¹, О. Ю. Воронкова²

¹Рубцовский институт (филиал) Алтайского государственного университета (Рубцовск, Россия)

²Алтайский государственный университет (Барнаул, Россия)

Несмотря на существенные наработки в области теории и практики контроллинга, малоизученными остаются вопросы организации контроллинга исполнения бюджетов, его масштабы и частота проведения контрольно-аналитических процедур. Помимо перечисленного бюджетный контроллинг требует организации специфического учетно-аналитического обеспечения, включая разработку форм первичных документов и регистров, отражающих особенности планирования и контроллинга пивобезалкогольных производств, учетной процедуры для взаимосвязанного отражения бюджетных, фактических данных и отклонений, отчетов по результатам контрольно-аналитических процедур. В данной статье обобщены теоретические основы контроллинга исполнения бюджетов, включая рассмотрение сущности, целей и задач, уровней и инструментов, возможностей применения методик комплаенс и эджайл, позволяющих осуществлять контрольно-аналитические процедуры в отношении соблюдения норм законодательства, корпоративной этики, а также сроков и бюджетов проектов. В целом предлагаемый методический подход позволяет осуществлять контроллинг исполнения бюджетов в необходимом и достаточном объеме с учетом принципов рациональности и экономичности.

Ключевые слова: контроллинг, анализ, управление, комплаенс, эджайл, учетно-аналитический инструментарий.

DEVELOPMENT OF INFORMATION AND ANALYTICAL SUPPORT FOR CONTROL OVER THE EXECUTION OF BUDGETS BREWING COMPANIES

A. A. Bakhireva¹, O. Yu. Voronkova²

¹Rubtsovsk Institute (branch) of Altai State University (Rubtsovsk, Russia)

²Altai State University (Barnaul, Russia)

Despite significant achievements in the theory and practice of controlling, the issues of control over the execution of the budget, its volume and frequency of control and analytical procedures remain poorly understood. In addition to the above, budget controlling requires the organization of specific accounting and analytical support, including the development of forms of primary documents and registers reflecting the specifics of planning and control of beer and alcohol production, accounting procedures for the interrelated reflection of the budget, actual data and deviations, reports on the results of control and analytical procedures. This article summarizes the theoretical foundations of controlling budget execution, including the definition, description of goals and objectives, levels and tools, describes the possibilities of using compliance and best practices that allow for control and analytical procedures regarding compliance with legislation, corporate ethics, as well as project control. The methodological approach considered in the article is based on the principles of economy and rationality. This allows controlling procedures to be carried out in the necessary and sufficient volume.

Keywords: controlling; analysis; management; compliance; agile; accounting and analytical tools.

Сегодняшняя реальность характеризуется постоянными и стремительными изменениями, затрагивающими все стороны деятельности субъектов экономики. Одной из важных областей познания действительности выступает изучение изменений, происходящих во внешней и внутренней среде [1]. Осмысленная деятельность, связанная со своевременным отслеживанием внешних и внутренних возмущений и разработкой адекватных мер реакции на них, получила название «контроллинг» [2]. Особую важность эффективная организация контроллинга приобретает именно в деятельности производственных предприятий. Сегодня одним из наиболее активно развивающихся секторов экономики России и Алтайского края является производство пивобезалкогольных напитков. Вместе с тем государство на протяжении ряда последних лет активно регулирует деятельность пивобезалкогольных предприятий, увеличивая акцизное бремя, устанавливая новые стандарты производства и продажи, ограничивая инструменты продвижения и рекламы, усугубляя негативные последствия введения экономических санкций, что, несомненно, сказывается не только на объемах производства, но и на предпринимательском климате, уровне предпринимательской уверенности. Таким образом, пивобезалкогольный сектор сегодня — это высококонкурентный бизнес со сложными потребителями и крайне неопределенной внешней средой, нуждающийся в эффективных, в том числе и контроллинговых управленческих инструментах.

Глубокое изучение теории и практики контроллинга позволило установить, что наиболее проработанными его областями являются контроллинг финансов, затрат, показателей эффективности [3]. При этом контроллинг исполнения планов/бюджетов предприятия является малоизученным [4]. Автор определяет контроллинг исполнения бюджета как ориентированный на перспективу комплекс информационных, регулятивных, координационных, контролируемых, обучающих процессов, посредством которых участниками в легитимной форме обеспечиваются условия эффективного достижения целевых показателей, саморегуляция, информационная поддержка руководства. Целью контроллинга исполнения бюджетов является обеспечение условий достижения целевых показателей (рис. 1).

Заметим, что контроллинг на этапах своего развития имел различное содержание и направленность. На начальном этапе (до 1950 г.) контроллинг реализует преимущественную контрольную функцию, решает актуальные управленческие задачи того периода, состоящие в росте финансовых результатов, стимулировании производи-

тельности труда в достаточно стабильных экономических условиях [4]. Поддерживающая модель контроллинга (1950–1990 г.) обеспечивает адаптацию предприятия к неопределенной внешней среде посредством предвидения последствий событий и заблаговременного формирования реакции на них. Важными аспектами контроллинга становятся рефлексия, самоанализ, обучение [4]. На современном этапе контроллинг рассматривается как точный механизм, опирающийся на критерии времени, качества, экономичности, возможности создания ценности для компании, который способствует не только достижению финансовых показателей, но и соблюдению моральных ценностей. Контуры прямой и обратной связи контроллинга настроены на оперативное выявление отклонений и реагирование только на существенные расхождения, оптимизацию интересов заинтересованных лиц, снижение последствий конфликта государства, владельцев бизнеса, акционеров, работников, конкурентов, представителей социальных и экологических сообществ, имеющих специфические интересы, нормы и правила поведения. Подход к сущности контроллинга с данных позиций позволяет трактовать его как комплекс процессов, способный моделировать не только внутреннее, но и внешнее социально-экономическое пространство компании [5]. Через призму содержания контроллинга как инструмента моделирования внутренних и внешних параметров деятельности экономического субъекта мы рассматриваем сущность контроллинга исполнения бюджетов.

Контроллинг исполнения бюджетов основан на специфическом учетно-аналитическом обеспечении, которое составляют следующие компоненты [6]:

- система учета для взаимосвязанного отражения фактических и бюджетных данных и выявления расхождений по вертикали и горизонтали;
- первичные документы, разработанные с учетом целей и задач контроллинга исполнения бюджетов и специфики конкретного производства;
- отчетность по итогам контроллинга исполнения бюджетов для внутренних и внешних пользователей.

Процессный подход предполагает организацию учета в разрезе центров процессной ответственности, которые должны быть закодированы [7]. В основе кодировки лежит риск-ориентированный подход [7]. Неисполнение бюджета пивобезалкогольными предприятиями может быть вызвано внешними и внутренними параметрическими изменениями (рис. 2).

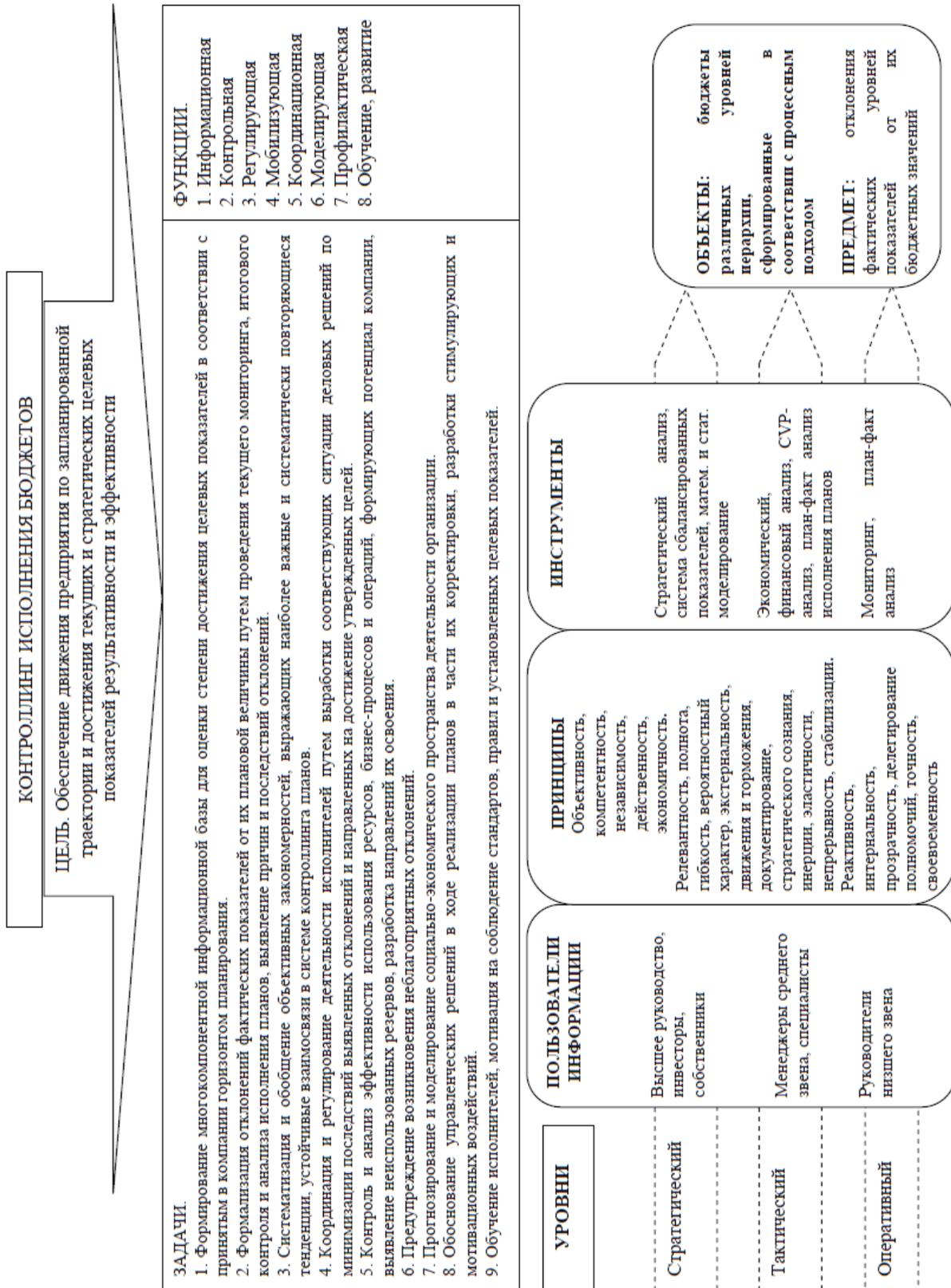


Рис. 1. Теоретические аспекты контроллинга исполнения бюджетов

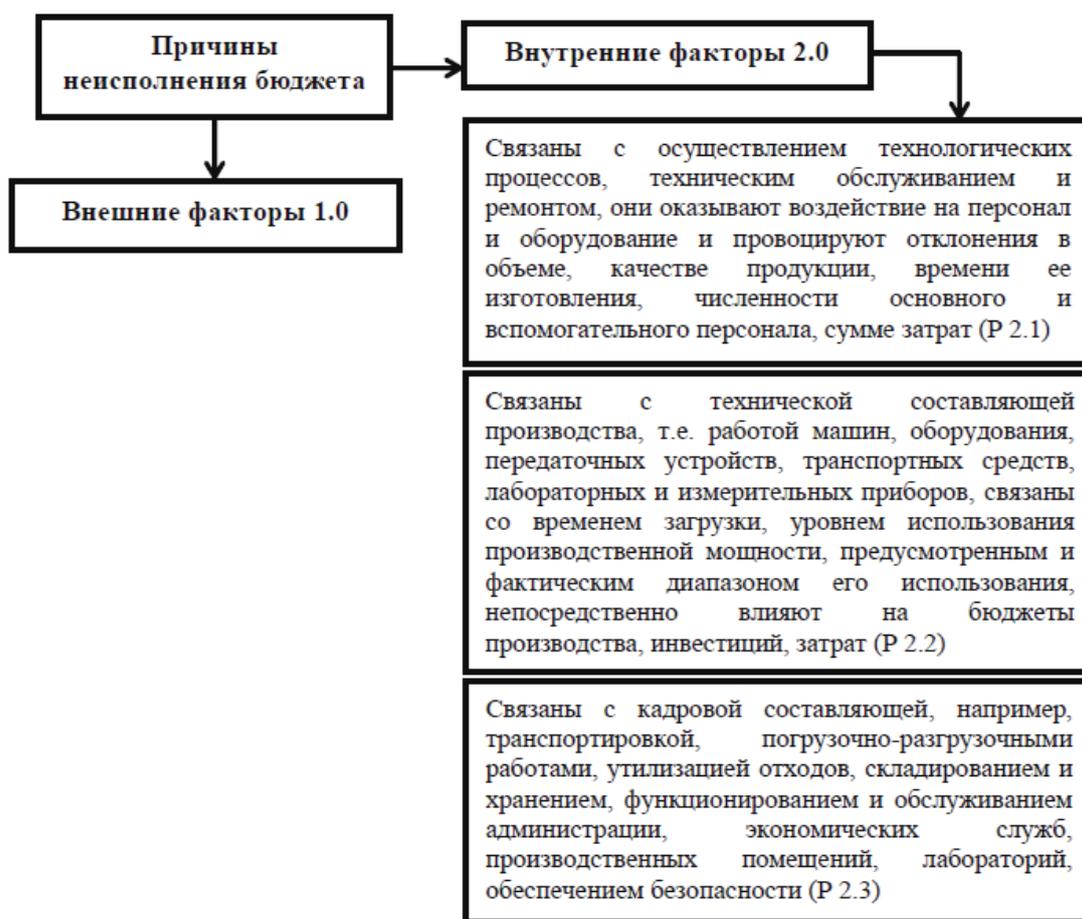


Рис. 2. Факторы неисполнения бюджета предприятиями пивобезалкогольного сектора производства

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

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

Отметим, что один и тот же центр процессной ответственности имеет разные субстанциональные риски в зависимости от вида деятельности и разную кодировку, что обеспечивает динамический подход к управлению рисками неисполнения бюджета.

Принципиальная схема организации управленческого учета в рамках контроллинга исполнения бюджетов предполагает, что учет расходов процессов снабжения организован на счете 10 «Снабжение», расходов предпроизводственной, производственной и постпроизводственной стадии на счетах 30, 31 и 32 соответственно. Далее нормативные затраты со счетов 30, 31 и 32 аккумулируются на счете 20 «Основное производство». Бюджетная себестоимость выпущенной партии продукции отражается на счете 43 «Готовая продукция». Расходы по управлению предприятием наряду с себестоимостью проданной продукции и выявленными отклонениями фактической суммы затрат от их плановой величины отражаются на счете 90 «Продажи», что позволяет определить финансовый результат.

Отчеты по итогам контроллинга исполнения бюджета формируются по уровням управленческой иерархии: операция, процесс, центр ответственности, вид и сфера деятельности, предприятие в целом. Отметим, что контроль исполнения бюджета операции должен быть организован по контрольным точкам.

Сложившаяся теория и практика проведения контроллинга исполнения бюджетов требует совершенствования по ряду направлений в связи со сменой направленности контрольных процедур. Одной из новаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения контроллинга бюджетов является комплаенс. Появление новых форм взаимодействия экономических субъектов, в том числе и неправомερных с точки зрения законодательства, массы регламентирующих внешних и внутренних документов привела к необходимости осуществления контроля соблюдения регламентирующих норм и корпоративной этики в рамках контроллинга исполнения бюджета предприятия. Комплаенс — это комплекс процедур контроля и анализа, обеспечивающих выявление и ликвидацию рисков несоблюдения норм законодательства, стандартов, и возникающих вследствие этого рисков санкций со стороны регулирующих органов, возникновения существенного убытка, потери репутации. Его внедрение позволит выявить некомпетентность сотрудников в сфере федерального законодательства и отраслевых норм, внутренних регламентов, непрофессионализм, злоупотребления, манипуляции, способные нанести вред бизнес-репутации, финансовой состоятельности, вызвать существенные материальные, временные, финансовые, интеллектуальные, информационные, трудовые риски. В экономической сфере комплаенс-контроль позволяет избежать замораживания счетов, санкций в форме выездных налоговых проверок, штрафов, приостановления деятельности, отзыва лицензии, потери государственных заказов; в социальной сфере — предупредить и снизить ущерб жизни и здоровью сотрудников и потребителей, осуществить эффективное каскадирование ответственности; в сфере экологии — предотвратить и минимизировать вред окружающей среде. Актуальными направлениями комплаенс-контроля в России являются широкая профилактика коррупции, добросовестная конкуренция, экологическое ведение бизнеса. Внедрение комплаенс позволяет осуществлять управление с учетом требования осмотрительности, реализовать превентивную защиту как от циклических, так и от импульсивных рисков. Практика международных компаний свидетельствует, что эффективная организация комплаенс-контроля является гарантией защиты репутации, повышает уровень инвестиционной привлекательности и благонадежности организации, выступает дисциплинирующим, мотивирующим и обучающим фактором. Внедрение комплаенс-контроля в рамках контроллинга исполнения бюджета предусматривает ряд организационных мероприятий [8, 9]:

- 1) доработка карты рисков контроллинга бюджетов репутационными, экологическими, социальными, трудовыми рисками, выявляемыми в ходе комплаенс;
- 2) обучение и назначение ответственных за проведение комплаенс-контроля;
- 3) разработка внутреннего регламента реализации комплаенс-контроля;
- 4) обучение и назначение комплаенс-оффисера;
- 5) формирование этического комплаенса, основанного на ценностях организации, методологии набора персонала, его социализации и обучения, системе поощрений и вознаграждений, порядке увольнения и правовой поддержки сотрудников, базе тестирования и мониторинга для выявления рисков;
- 6) разработка отчетности по результатам комплаенс.

Для пивобезалкогольных предприятий введение комплаенса чрезвычайно актуально, так как, с одной стороны, репутация предприятия выступает основополагающим фактором успешности бизнеса и стабильности деятельности, с другой стороны, соблюдение технических регламентов пищевого производства определяет качество и безопасность продукции. Комплаенс-контроль основан на комплексном, предварительном контроле за внешними и внутренними событиями экономического субъекта, которые могут привести к возникновению нежелательных последствий в связи с несоблюдением норм и требований. Встроенный в систему предварительного контроля исполнения бюджетов комплаенс сводит к минимуму репутационные, экологические, правовые, операционные, налоговые и прочие риски, обеспечивает целостность самой организации и выполнение принципа непрерывности деятельности, способствует достижению целевых показателей компании, является залогом ее устойчивого развития в долгосрочной перспективе.

Другой современной тенденцией управления современной компанией является многократное ускорение разработки и внедрения инновационных проектов в области производства, маркетинга, сбыта, цифровизации бизнес-процессов. И в какой мере проект ускоряет процесс, в такой же мере усложняется организация эффективной работы в его рамках и проектный контроль. Одним из инструментов гибкого управления проектами является эджайл, основы которого заложены У. Ройсом. Контроллинг исполнения бюджетов проектов ведется по двум направлениям: контроль сроков исполнения проекта и контроль бюджета затрат проекта. Первое направление реализуется посред-

ством применения цифровых технологий, таких как Jira, Version One, YouGile, Worksection, Miro и ряд других, работающих по методологиям Lean, Scrum, Kanban [10, 11]. Контроль сроков исполнения проекта в представленных программах осуществляется визуально. Наиболее частая ошибка руководителя заключается в том, что, назначая ответственных за отдельные этапы проекта, не назначается контролирующее лицо, не очерчен круг его полномочий, формы и инструменты контроля, сроки предоставления отчетности по результатам контрольных процедур. Контроль и анализ исполнения бюджета проекта может быть выполнен двумя основными методами — традиционным и освоенного объема. Традиционный способ предполагает сравнение бюджетных затрат проекта с факти-

чески произведенными. Одним из очевидных его недостатков является отсутствие временной определенности между осуществлением работ по проекту и расходом различных ресурсов. Этого недостатка позволяет избежать применение метода освоенного объема, который предполагает расчет дополнительного показателя, показывающего в контрольной точке плановое количество ресурсов в расчете на фактически произведенный объем работ. Таким образом, проявляется возможность конструирования многомерного контроля и анализа исполнения проекта — по стоимости, времени и объему осуществленных работ одновременно. Формализованный отчет об исполнении бюджета проекта в соответствии с методом освоенного объема представлен в таблице 1.

Таблица 1

Отчет об исполнении проекта методом освоенного объема

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

Данные, приведенные нарастающим итогом, свидетельствуют об устойчивой тенденции перерасхода средств, отставания от графика реализации проекта и объема работ. Данные, приведенные за отчетный период, позволяют своевременно выявить возникающие отклонения и на основе подобного мониторинга разработать корректирующие текущую деятельность мероприятия. Кроме приведенных показателей оценки исполнения проекта можно использовать и ряд других. Например, возможно оценить конечную стоимость проекта, исходя из затрат ресурсов и времени на текущую дату. Прогнозирование затрат осуществляется по оптимистическому и пессимистическому варианту (табл. 2). Прогнозное отклонение величины затрат проекта по оптимистическому варианту составит

$1495366 - 1340000 = +155366$ руб., по пессимистическому — $1550690 - 1340000 = +210690$ руб.

Кроме стоимостных показателей важны показатели, отражающие прогнозное временное состояние проекта — сокращение сроков реализации или, напротив, задержка (табл. 3). Прогнозное отклонение времени реализации проекта по оптимистическому варианту составит $34 - 30 = +4$ дня, по пессимистическому — $36 - 30 = +6$ дней. Таким образом, методика освоенного объема, дополненная показателями прогнозной величины и сроков реализации проекта, способствует организации более детального и действенного контроля над осуществлением проекта с трех позиций — стоимости, сроков и объемов работ, логично вписывается в методику эджайл.

Таблица 2

Прогнозирование затрат проекта в ходе контроллинга исполнения его бюджета

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

Таблица 3

Прогнозное время завершения проекта

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

Предложенные направления развития контроллинга исполнения бюджетов отражают специфику предприятий пивобезалкогольного сектора производства и сложность бизнес-процессов в связи с многочисленными стандартами производства и продажи пищевой продукции, учитывают значительное количество внешних и внутренних рис-

ков, влияние которых должно быть проконтролировано. Применение же данного методического инструментария контроллинга исполнения бюджетов способствует его алгоритмизации, формирует достаточный и необходимый объем контроля и анализа.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Vorozhbit Elena G., Vyskrebentseva Anna S., Laskina Maria V. The use of margin analysis for management decision-making in the baking industry // Revista ESPACIOS. 2019. No. 10. Pp. 40–45.
2. Vorozhbit E. G., Bakhireva A. A. Economic aspects of measuring technological processes. // Journal of Physics: Conference Series. 2020. Vol. 1515 (3).
3. Emmanuel C., Otley D. Accounting for Management Control. London, 1995. 385 p.
4. Хахонова Н. Н. Развитие методологии контроллинга // Наука и мир. 2013. № 1. С. 88–105.
5. Spranzi A. Introduzione allo studio della variabilità dei costi di produzione. A. Giuffrè. Milano, 1964. 459 p.
6. Upchurch A. Management Accounting: principles and practice. London, 2005. 413 p.
7. Гареев Б. Р. Моделирование как метод бухгалтерского управленческого учета и контроллинга // Управленческий учет. 2013. № 8. С. 51–58.
8. Баева Н. Б., Куркин Е. В. Обобщение методов построения интегральных оценок качества на основе трудности достижения цели // Вестник Воронежского государственного университета. Воронеж, 2011. № 11. С. 84–92.
9. Берколайко М. З., Каширина И. Л., Иванова К. Г. Исследование D-оценок Руссмана для управления портфелем активов // Вестник Воронежского государственного университета. 2004. № 2. С. 151–159.
10. Бодрова Е. Е. Организация управления промышленными предприятиями на базе системы контроллинга: монография. Смоленск, 2011. 148 с.

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

REFERENCES

1. Vorozhbit Elena G., Vyskrebentseva Anna S., Laskina Maria V. The use of margin analysis for management decision-making in the baking industry // *Revista ESPACIOS*. 2019. No. 10. Pp. 40–45.
2. Vorozhbit E. G., Bakhireva A. A. Economic aspects of measuring technological processes // *Journal of Physics: Conference Series*. 2020. Vol. 1515 (3).
3. Emmanuel C., Otley D. *Accounting for Management Control*. London, 1995. 385 p.
4. Khakhonova N. N. Development of controlling methodology // *Science and Peace*. 2013. No. 1. Pp. 88–105.
5. Spranzi A. *Introduzione allo studio della variabilità dei costi di produzione*. A. Giuffrè. Milano, 1964. 459 p.
6. Upchurch A. *Management Accounting: principles and practice*. London, 2005. 413 p.
7. Gareev B. R. Modeling as a method of accounting management accounting and controlling // *Management accounting*. 2013. No. 8. Pp. 51–58.
8. Baeva N. B., Kurkin E. V. Generalization of methods for constructing integral quality assessments based on the difficulty of achieving the goal // *Bulletin of the Voronezh State University*. Voronezh, 2011. No. 11. Pp. 84–92.
9. Berkolajko M. Z., Kashirina I. L., Ivanova K. G. A study of Russman's D-valuations for asset portfolio management // *Bulletin of the Voronezh State University*. 2004. No. 2. Pp. 151–159.
10. Bodrova E. E. *Organization of management of industrial enterprises on the basis of a controlling system: monograf* / ed. by E. E. Bodrova. Smolensk, 2011. 148 p.
11. Lvovich Ya. E., Kashirina I. L. Mathematical modeling of risk assessments of tolerance limits in the process of testing technical systems // *Fundamental research*. 2019. No. 10–15. Pp. 3347–3351.

Поступила в редакцию: 29.12.2021.

Принята к печати: 07.03.2022.