

На правах рукописи

БАТАЛОВ Дмитрий Александрович

**ВЗАИМОСВЯЗЬ КОНТРОЛЛИНГА
И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
В АПК**

Специальность 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Краснодар – 2012

Работа выполнена на кафедре теории бухгалтерского учета ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Сигидов Юрий Иванович

Официальные оппоненты: **Говдя Виктор Виленович**,
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный
аграрный университет», заведующий
кафедрой бухгалтерского учета

Игнатова Ольга Михайловна, кандидат
экономических наук, доцент, АНО ВПО
Центросоюза РФ «Российский университет
кооперации» Краснодарский кооперативный
институт (филиал)

Ведущая организация – ФГБОУ ВПО «Ставропольский
государственный аграрный университет»

Защита состоится 16 марта 2012 г. в 9.00 часов на заседании диссертационного совета Д 220.038.02 при ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет» по адресу: 350044 г. Краснодар, ул. Калинина, 13, конференц-зал главного корпуса.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кубанского государственного аграрного университета по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13.

Автореферат разослан « » февраля 2012 г. и размещен на сайте <http://www.kubsau.ru> и отправлен по адресу referat_vak@mon.gov.ru ВАК РФ.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Бондаренко Петр Сергеевич

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Развитие рыночной среды предъявляет достаточно жесткие требования к системе управления организациями. В кризисных условиях современной экономики повышается роль информационных систем, используемых менеджерами для принятия управленческих решений. Очевидно, что подобные системы не могут ограничиваться только бухгалтерским учетом. Для решения поставленных задач будут применяться новейшие разработки не только управленческого учета, но и менеджмента, маркетинга, автоматизированной обработки данных и др., т.е. инструментальный контроллинга.

Актуальность настоящего исследования обусловлена тем, что теоретическое обоснование элементов и сущностного наполнения системы контроллинга крупнейших сельскохозяйственных компаний позволяет осуществить выработку рекомендаций по формированию данной системы с учетом отраслевой и региональной специфики.

Степень изученности проблемы. В основу проведенного исследования положены труды отечественных и зарубежных ученых: И. В. Аверчева, Ю. П. Анискина, Т. Аренса, Э. Аткинсона, П. Атрилла, Е. Л. Гуляевой, А. Дайле, К. Друри, А. М. Карминского, А. Е. Карпова, Э. Майера, Р. Манна, А. М. Павловой, Е. Л. Попченко, П. Терни, К. Уорда, С. Г. Фалько, Х. Й. Фольмута, Д. Хана, Л. И. Хоружий и др.

Теоретические и прикладные аспекты формирования системы управленческого учета, рассматриваемой как основы системы контроллинга, исследованы в работах И. А. Авровой, Ю. В. Богатина, Е. А. Бойко, Л. В. Васильевой, М. А. Вахрушиной, О. Н. Волковой, Н. Д. Врублевского, И. Е. Глушкова, В. В. Говдя, В. В. Иванова, В. Б. Ивашкевича, О. Д. Кавериной, В. Э. Керимова, А. Н. Кизилова, Н. П. Кондракова, О. Е. Николаевой, С. А. Николаевой, Л. В. Поповой, А. Ю. Соколова, Т. Г. Шешуковой, К. П. Янковского и многих других.

Значительный вклад в развитие учета в аграрном секторе экономики внесли такие российские ученые-экономисты и практики, как Р. А. Алборов, Н. Г. Белов, С. М. Бычкова, М. З. Пизенгольц, Г. М. Лисович и др.

Однако многие теоретические и практические аспекты создания системы контроллинга, особенно в сельскохозяйственных организациях, недостаточно проработаны. Значительная часть исследований посвящена методикам ведения управленческого учета и контроллинга промышленных организаций, которые не применимы в аграрном секторе экономики.

Актуальность, большая научно-практическая значимость и недостаточная разработанность методик контроллинга для применения в практике управления сельскохозяйственными организациями предопределили выбор темы диссертации, ее цель, задачи и последовательность научного исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования заключается в обосновании теоретических и методических подходов, а также разработке рекомендаций по совершенствованию методик внедрения контроллинга в управленческую практику сельскохозяйственных организаций. Для достижения поставленной цели ставились и решались следующие задачи:

- формирование методической основы контроллинга путем создания концепции внедрения, определение основных блоков системы, отражающих этапы работы с организационной структурой и учетной системой организации;
- выявление структуры и содержания основного инструментария системы контроллинга в разрезе управленческого учета и управленческого анализа;
- определение соотношения между управленческим учетом и контроллингом, обоснование и оценка различий в сущностных понятиях;
- представление форматов основных документов, иллюстрирующих подход к организации как к совокупности бизнес-процессов в рамках системы бизнес-моделирования;
- разработка методики формирования нормативной документации и системы показателей внутренней отчетности в рамках инвестиционной деятельности;
- совершенствование отдельных инструментов контроллинга (разработка ключевых показателей деятельности и системы вероятностных показателей).

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования явилась методика формирования в современных условиях контроллинга как основы комбинированной информационной системы сельскохозяйственных организаций, позволяющей пользователям учетной и внеучетной информации принимать обоснованные управленческие решения.

Объектом исследования послужили крупные сельскохозяйственные организации Краснодарского края. Углубленное изучение поставленных в диссертационной работе вопросов проводилось на основе данных бухгалтерского учета СПК «Колос» Динского района, ООО «Новые аграрные технологии», ОАО «Кропоткинское» Тбилисского района, ЗАО АПФ «Ку-

бань» Славянского района, ООО УК «Краснодарзернопродукт», ЗАО «Агрокомплекс» Выселковского района и др.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области бухгалтерского учета, анализа, контроллинга, менеджмента и статистики, законодательные и нормативные акты Российской Федерации и Краснодарского края. Для обоснования теоретических положений и разработки практических рекомендаций использованы данные Федеральной службы государственной статистики по Краснодарскому краю, Департамента сельского хозяйства и перерабатывающей промышленности Краснодарского края, регистры синтетического, аналитического учета и отчетность крупных сельскохозяйственных организаций Краснодарского края.

Для достижения цели и решения задач, поставленных в процессе написания диссертационной работы, были использованы следующие методы: монографический, экономико-статистический, графический и абстрактно-логический.

Научная новизна исследования. Научная новизна работы заключается в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций по совершенствованию и адаптации контроллинга и методик его внедрения в практику организаций аграрного сектора экономики. В процессе исследования получены следующие основные научные результаты, являющиеся элементами научного вклада, выносимые на защиту:

– сформулирована концепция контроллинга, основанная на четырех основных принципах: эволюционизма (развитие в рамках учетной дифференциации: методологической, концептуальной, структурной и интеграционной), системности (единства различных классификационных подходов к данной категории), целенаправленности и экономичности, очерчивающих организационно-правовую основу предстоящих изменений, а также подходы к методологии формирования контроллинга и ее практическому воплощению;

– систематизированы инструменты контроллинга, влияющие на методику принятия управленческих решений, что позволяет оценить возможности данной системы в ближайшей и долгосрочной перспективах с позиции управленческого учета и управленческого анализа;

– определены подходы к соотношению управленческого учета и контроллинга (информационный и синонимический), а также к структурированию элементов управленческого учета (функциональный, процессный, структурный), что позволяет выработать единую терминологическую основу в условиях множественности трактовок;

– разработана методика нормативного регулирования в рамках компании и отражения в регистрах внутренней управленческой отчетности по проектной деятельности, что позволяет упорядочить подходы к формированию системы управления проектами и формировать систему достоверной и полной информации о каждом проекте и сопутствующих ему рисках;

– разработаны формы внутренней управленческой отчетности и методики раскрываемых в них показателей по различным направлениям (вероятностные показатели, ключевые показатели деятельности (KPI), управление денежными потоками и др.), создающие информационную основу для внедрения контроллинга.

Практическая значимость результатов исследования, представленных в диссертационной работе, состоит в том, что разработка последовательных действий по внедрению контроллинга в управленческую систему сельскохозяйственных организаций позволит осуществить применение прогрессивных управленческих (в т.ч. учетных) методик в условиях отсутствия методологической проработки данного вопроса. В частности, предложен новый подход к формированию должностных инструкций, разработаны формы внутренней управленческой отчетности в рамках инвестиционной деятельности, предложен ряд ключевых показателей для отрасли «Виноградарство» и оценки уровня материально-технического снабжения, составлен регламент отчета «Движение денежных средств» и формат самого отчета, разработаны вероятностные (условные) показатели на примере растениеводства и птицеводства, а также форматы соответствующих учетных регистров. Результаты исследования могут быть использованы в практической деятельности учетно-экономических отделов и кадровых служб хозяйствующих субъектов аграрного сектора, консультационных фирм.

Апробация работы. Результаты исследования носят научно-практический характер. Основные положения и результаты исследования были опубликованы и представлены автором на научно-практической конференции ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет (г. Краснодар, 2011 г.); научно-практической конференции «Молодая наука СНГ: вопросы теории и практики» (г. Волгоград, 2010 г.), II Международной научно-практической конференции «Стратегия антикризисного управления экономическим развитием Российской Федерации» (Пенза, 2010 г.).

Реализация результатов диссертационного исследования. Основные положения и рекомендации диссертационного исследования апробированы, внедрены и используются в настоящее время в практической деятельности ЗАО «Агрокомплекс» Выселковского района, ООО «Новые аграрные технологии», ООО УК «Краснодарзернопродукт» г. Краснодар, что подтверждено актами внедрения научно-исследовательских разработок. Отдельные науч-

ные и практические предложения автора одобрены и включены в учебно-методические материалы ФГБОУ ВПО «Кубанский ГАУ».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 6 работах (в том числе 3 работы в изданиях, реферируемых ВАК РФ) общим объемом 22,19 п.л., в том числе авторских 6,7 п.л.

Объем и структура работы. Диссертационная работа объемом 209 страниц машинописного текста состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 200 наименований, содержит 58 таблиц и 29 рисунков.

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы исследования, раскрывается степень научной разработанности проблемы, определены цель и задачи исследования, предмет и объект, теоретическая и методологическая основа, методы исследования, научная новизна, практическая значимость результатов исследования, сформулированы основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту.

В первой главе «Теоретические аспекты развития и организации контроллинга» проведено исследование развития контроллинга в исторической ретроспективе, рассмотрена сущность контроллинга с позиций отечественных и зарубежных авторов, структурированы трактовки состава и сущностного наполнения инструментов контроллинга, проведено исследование соотношения систем управленческого учета и контроллинга.

Во второй главе «Эмпирические аспекты управленческого учета и контроллинга аграрных организаций Краснодарского края» дана оценка ресурсов и динамики реализации продукции сельскохозяйственных организаций, проведена оценка финансового состояния сельскохозяйственных организаций Краснодарского края. Исследованы информационные возможности учетных систем с позиции применения контроллинга, описаны методики формирования управленческой отчетности сельскохозяйственных компаний, а также регламенты процессов компании.

В третьей главе «Разработка контроллинга для организаций аграрного сектора экономики во взаимосвязи с управленческим учетом» представлены авторская концепция контроллинга, а также описание системы бизнес-моделирования, рассмотрена система управления проектами. Изложены методики совершенствования ряда инструментов контроллинга.

В заключении на основании проведенного исследования сформулированы выводы и предложения научно-теоретического и практического характера.

ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Полученные в ходе проведенного исследования научные результаты позволяют определить следующие основные положения, выносимые на защиту.

1 Разработана концепция контроллинга в современных условиях.

Концепция – это система взглядов на то или иное явление или процесс. В данном случае возникла необходимость выработки единого подхода к рассмотрению сущности и структурных элементов контроллинга для сельскохозяйственных организаций (рисунок 1).

Контроллинг представляет собой учетно-аналитическую категорию, развитие которой проходит в рамках теории учетной дифференциации (методологической, концептуальной, структурной и интеграционной), что обуславливает многообразие трактовок его сущности и назначения. При этом можно выделить четыре аспекта контроллинга:

- философия – философия и образ мышления руководителей, ориентированные на использование ресурсов и развитие организации в долгосрочной перспективе;

- инструмент – ориентированная на достижение целей интегрированная система информационно-аналитической и методической поддержки руководителей в процессе планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений по всем функциональным сферам деятельности предприятия;

- организационная единица – структурное подразделение, осуществляющее функции контроллинга, закрепленные внутренними документами организации;

- научная дисциплина – разработка теории, методов и инструментов измерения ресурсов и результатов производственно-хозяйственной деятельности и бизнес-процессов.

Проведенные исследования позволили сформулировать следующее определение: контроллинг – ориентированная на выполнение миссии компании система оказания помощи руководству, позволяющая анализировать, прогнозировать и корректировать деятельность организации с учетом нивелирования конфликтов интересов агентов и корреспондентов.

При рассмотрении сущности контроллинга был рассмотрен вопрос о соотношении контроллинга и управленческого учета. С этой целью проанализированы основные определения управленческого учета, отраженные в экономической литературе последнего десятилетия.

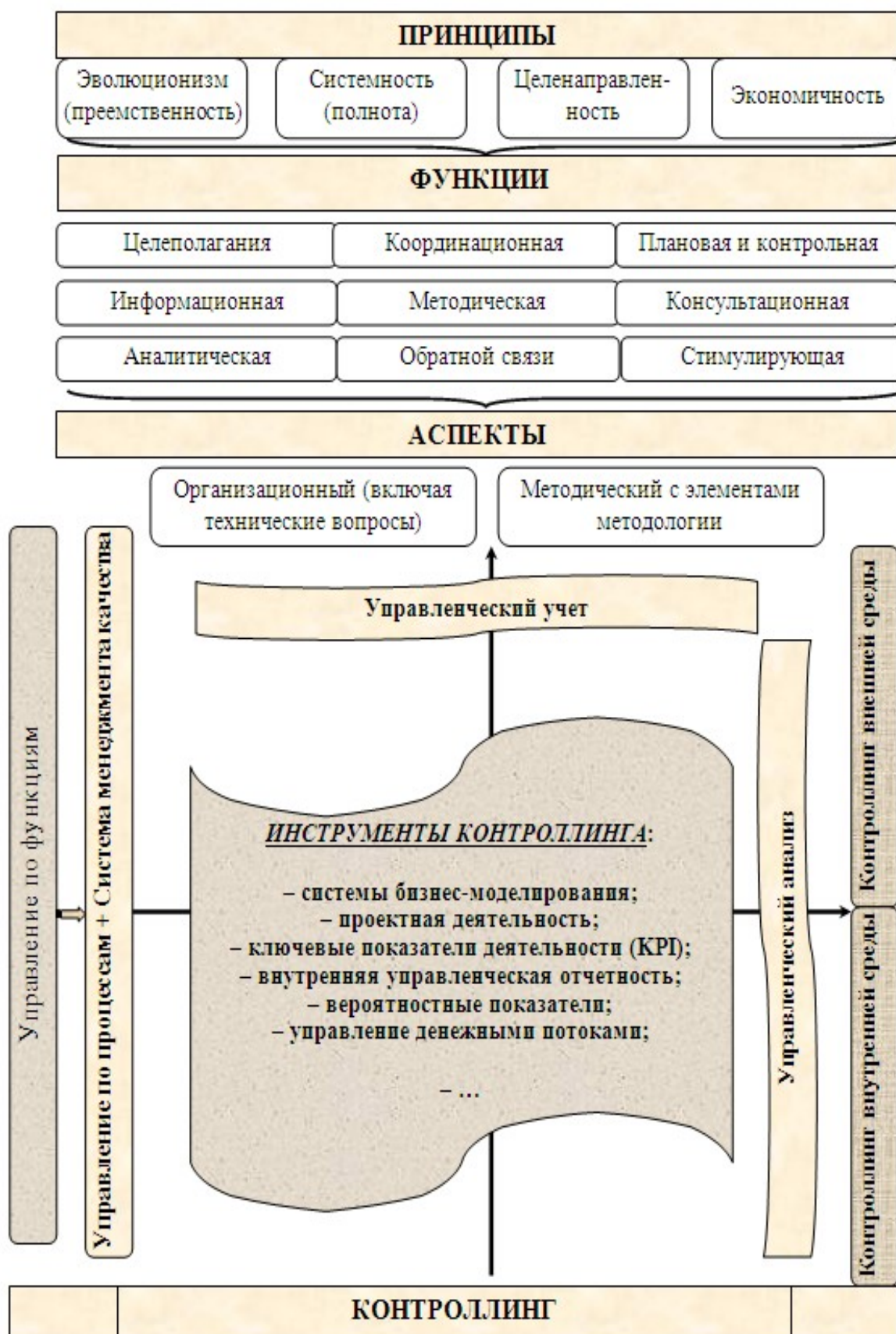


Рисунок 1 – Концепция контроллинга в современных условиях

Существующие на сегодняшний день трактовки можно условно разделить на два основных направления:

- информационный подход – управленческий учет является частью информационной базы, обеспечивающей функционирование управленческой системы (в том числе контроллинга);

- синонимический подход – тождественность систем управленческого учета и контроллинга.

По сути, речь идет о различном структурном наполнении управленческого учета и контроллинга с точки зрения различных авторов. Это позволяет выделить следующие подходы к структурированию элементов системы управленческого учета:

- функциональный (планирование, бюджетирование, нормирование и др.);

- процессный (система организации данных, система сбора данных, система агрегирования данных);

- структурный (центры ответственности, бизнес-процессы и др.).

Таким образом, взаимная иерархия контроллинга и управленческого учета представляется спорной. Развитие рыночной экономики приводит к циклическим процессам: резкое вычленение контроллинга из информационной управленческой среды сменяется его идентификацией с системой управленческого учета (понимаемого в широком смысле как процесса в рамках организации, обеспечивающего принятие управленческих решений). На наш взгляд, систему контроллинга следует трактовать именно в контексте тождества данных понятий. Данную мысль иллюстрируют основные положения, раскрывающие сущность контроллинга.

В ходе исследования сущности контроллинга были проведены обобщения поставленных перед этой системой задач, выполняемых функций, базовых принципов и классификационных оснований. Рассмотрены следующие классификации контроллинга по: стадии жизненного цикла, области применения, стадии разработки, ширине охвата, типам, концепциям, функциональной принадлежности.

Контроллинг является выражением современной учетно-аналитической методологии, что выражается в совершенствовании одновременно с позиции теории и практики.

Теоретическое воплощение данной концепции представлено в совокупности принципов и функций. Концепция контроллинга базируется на следующих базовых принципах:

- 1 эволюционизм (преемственность) – контроллинг – гибкая, стремительно развивающаяся система, вбирающая в себя все новейшие разработки в области управленческих технологий и учетной методологии; динамично из-

меняющаяся в ответ на трансформации, происходящие в экономических системах; хотя для России (особенно для аграрного сектора) говорить о применении контроллинга в полном объеме все еще преждевременно; тем не менее, уже можно проследить эволюционную цепочку: производственный учет – управленческий учет – контроллинг;

Этапы развития учетной мысли отражены на рисунке 2. На основании изучения эволюции учетной мысли можно сделать вывод о том, что появлению контроллинга как самостоятельной подсистемы способствовало:

- смещение акцента с контрольной функции на информационную;
- усложнение экономических реалий;
- появление комплексных наук об управлении;
- необходимость координации различных информационных потоков, как в рамках экономического субъекта, так и во внешней среде;
- другие факторы.

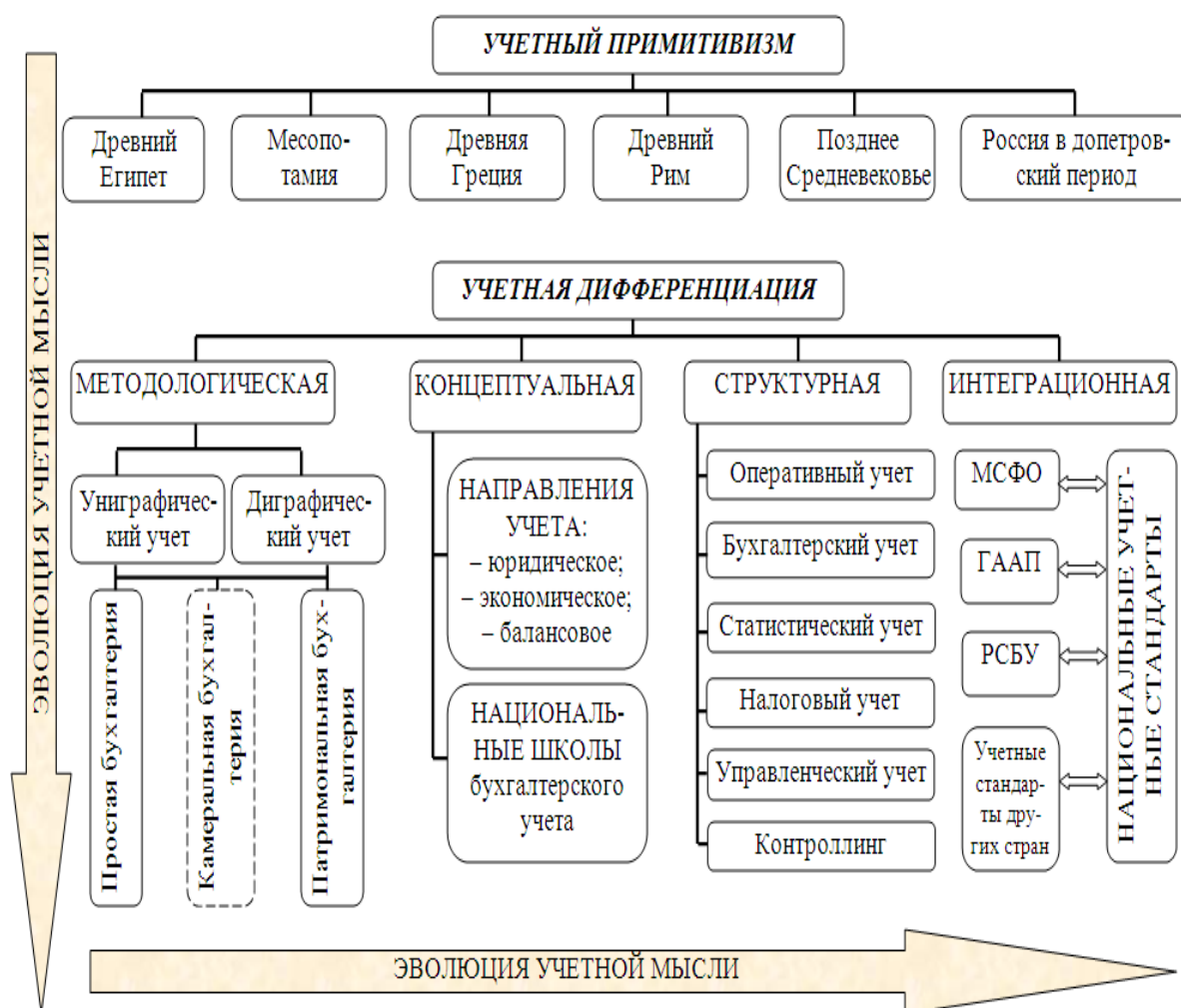


Рисунок 2 – Этапы развития учетной мысли

К появлению условий для создания контроллинга привели следующие факторы: децентрализация управления; высокий уровень диверсификации деятельности и профессионального самосознания (стремление к достижению целей компании); потребность в обеспечении прозрачности информации и системы управления; стремление руководства модернизировать управленческий процесс.

2 системность (полнота) – принцип свидетельствует о применении контроллингом необходимых для устранения конкретной проблемы приемов и способов, вне зависимости от их принадлежности к какой-либо отрасли знаний;

3 целенаправленность – система контроллинга способствует решению определенных задач и совершенствованию бизнес-процессов, т.е. является инструментом воплощения в реальность целей менеджмента компании;

4 экономичность – единственное ограничение контроллинга – это рациональность его внедрения, т.е. выгоды от применения методик должны превышать затраты на внедрение.

Внедрение контроллинга осуществляется в единстве двух аспектов:

– организационного, включающего и технические аспекты (например, программное обеспечение);

– методического с учетом разработок в области методологии управления и учета.

Контроллинг выражается во множестве инструментов, большая часть которых относится к сферам управленческого учета и управленческого анализа (рисунок 3).

При рассмотрении инструментов контроллинга было отмечено, что они должны удовлетворять базовому требованию: обеспечивать выполнение функций контроллинга. На наш взгляд, целесообразно дифференцировать инструменты контроллинга помимо деления на инструменты стратегического и оперативного контроллинга еще на две группы инструментов:

– управленческого учета;

– управленческого анализа.

Таким образом, получаем матрицу, отражающую основные методические приемы контроллинга. Следует отметить, что деление инструментов для оперативного и стратегического контроллинга в определенной степени условно, поскольку ряд инструментов может успешно применяться для реализации как тактических, так и стратегических целей.

Инструментарий контроллинга нацелен на решение задач не только во внутренней среде, но и во внешней. Провести разграничение инструментов контроллинга по этому признаку представляется ненужным и искусственным, т.к. одни и те же инструменты могут быть полезны для урегулирования

внутренних проблем организации и сложностей, вызванных влиянием внешней среды.

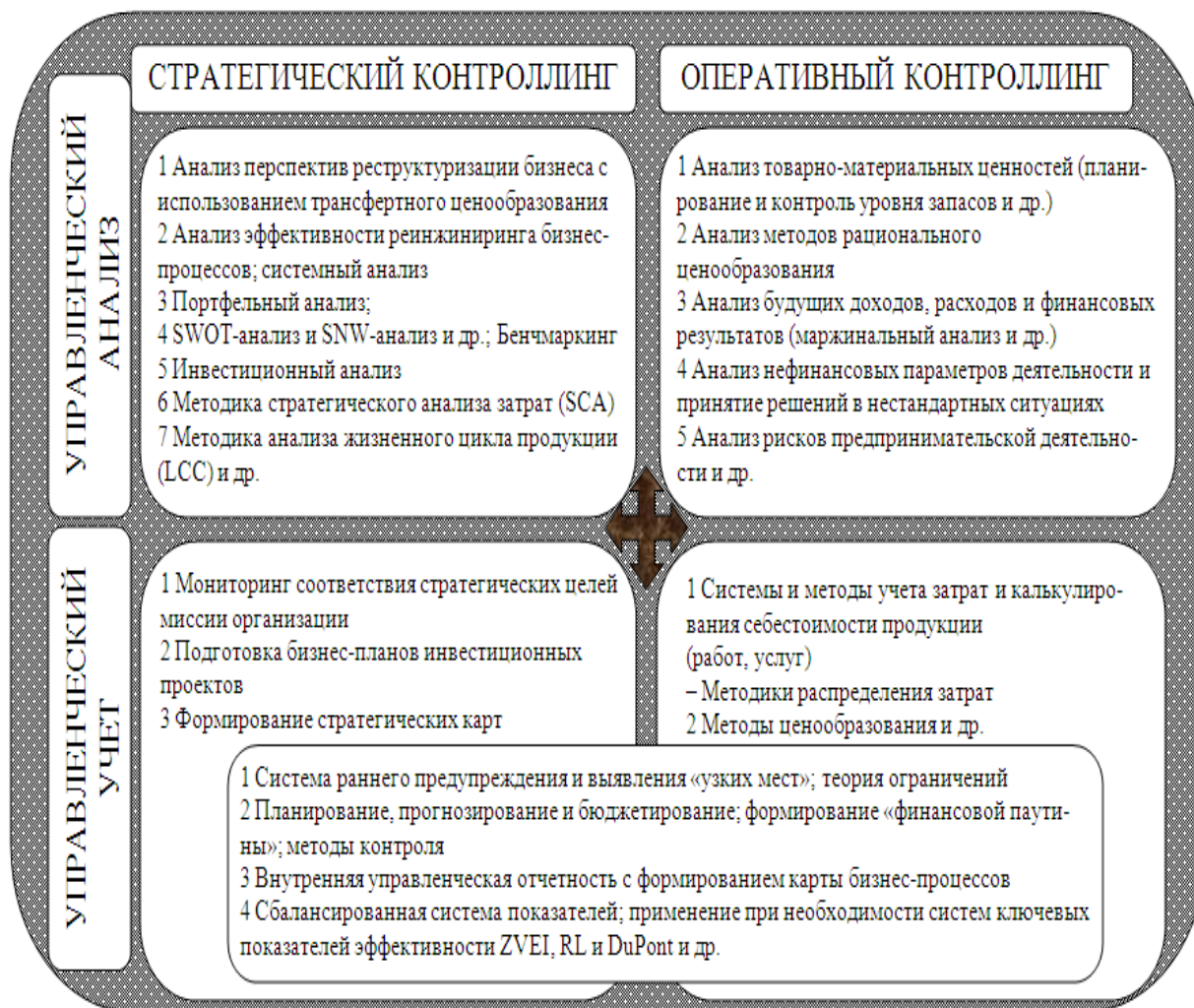


Рисунок 3 – Инструменты контроллинга

Эволюционизм развития системы контроллинга заключается также в смещении акцента с управления по функциям на управление по процессам. Таким образом, центральным положением концепции следует считать процессный подход к управлению, т.е. управление компанией путем построения системы процессов, управления ими, осуществления деятельности по улучшению процессов (проводимой на фоне внедрения системы менеджмент качества).

Деятельность компании рассматривается как совокупность взаимосвязанных бизнес-процессов, которыми необходимо управлять.

Теоретическое обоснование концепции контроллинга должно быть подкреплено наличием:

– финансовой возможности реорганизации учетной структуры сельскохозяйственных организаций (что предполагает проведение оценки ситуации в аграрном секторе экономики Краснодарского края);

– наличием потребности в формировании контроллинга (что вызывает необходимость оценки учетно-аналитической системы исследуемых организаций Краснодарского края с позиции применения контроллинга).

При проведении оценки учетной системы сельскохозяйственных организаций Краснодарского края с позиции применения системы контроллинга были выделены четыре группы компаний по степени автоматизации и внедрения учетного инструментария, ориентированного на принятие внутренних управленческих решений:

1 Сельскохозяйственные организации, в которых автоматизированные учетные системы применяются лишь частично (автоматизированы лишь отдельные разделы учета или учетные операции), используются, как правило, лишь регламентированные государством методики. Качество внешней учетной информации достаточно низкое, регистры управленческой отчетности представлены в произвольном формате. Формирование информации о текущих затратах по всей учетной цепочке привязано к видам продукции. Например, СПК «Колос» Динского района (растениеводство, животноводство).

2 Средние и крупные сельскохозяйственные организации, в которых учетный процесс полностью автоматизирован. Необходимые данные по запросу руководства распечатываются из учетной системы. Учетные методики строго регламентированы, инструментарий управленческого учета не применяется. Например, ООО «Новые аграрные технологии», ОАО «Кропоткинское» Тбилисского района, ЗАО «им. Т. Г. Шевченко» Тбилисского района, ООО «Югмельпродукт» Выселковского района.

3 Сельскохозяйственные организации, в которых помимо автоматизированной системы финансового учета используются элементы управленческого учета (например, деление затрат на переменные и постоянные). Учетная система достаточно статична. Например, ЗАО АПФ «Кубань» Славянского района.

4 Крупные и крупнейшие сельскохозяйственные организации, в которых идет непрерывное совершенствование учетных методик и подходов. Как правило, это обусловлено дифференциацией видов деятельности, что затрудняет формирование зон ответственности и управление организацией в целом. Возникают сложности в налаживании горизонтальных связей. Функционируют несколько разрозненных информационных массивов, слабо или практически не связанных между собой. Наличие элементов системы контроллинга (например, управленческой отчетности, регламентов процессов и др.).

Например, ЗАО «Агрокомплекс» Выселковского района, ООО УК «Краснодарзернопродукт».

Таким образом, можно говорить о внедрении контроллинга в учетную и управленческую практику сельскохозяйственных организаций Краснодарского края на уровне агрохолдингов. В этих целях и были предложены мероприятия по совершенствованию управленческих систем крупнейших компаний данного сектора.

Практическое применение контроллинга предполагает формирование системы управления по процессам в рамках системы бизнес-моделирования, что способствует повышению эффективности деятельности организации за счет формирования достоверной управленческой информации.

2 Разработан проект «Положения о системе управления проектами», поскольку формирование системы управления в разрезе процессов повышает значение проектной деятельности организаций. В развитие указанного положения сформирован комплект управленческой отчетности и инструкции по заполнению показателей каждой из форм.

«Положение о системе управления проектами» состоит из четырнадцати разделов, освещающих различные аспекты проектной деятельности.

В разделе 1 «Управление документом» описываются номер изменения, дата изменения, раздел Положения и описание изменения.

В разделе 2 «Общие положения» рассматриваются цели Положения, обязательность исполнения, пользователи (аппарат управления, руководители проектов, руководители структурных подразделений, сотрудники структурных подразделений, участвующих в проекте), перечень вопросов, регулируемых документом.

В разделе 3 «Термины и определения» определяются такие категории, как: «проект», «система управления проектами», «участники проекта», «процесс управления проектами», «веха», «команда проекта».

В разделе 4 «Цели системы управления проектами» отражено следующее. Применение формализованных методов системы управления проектами позволяет:

- более обоснованно определять цели проектов и выделять ресурсы на их достижение;
- оптимально планировать выполнение проектов;
- более полно учитывать возможные проектные риски;
- оптимизировать использование имеющихся ресурсов;
- избегать конфликтных ситуаций в ходе выполнения проекта и др.

В разделе 5 «Жизненный цикл проекта» отражены основные этапы проекта: инициирование; планирование; исполнение; мониторинг и управление; завершение.

В разделе 6 «Описание этапов жизненного цикла проекта» уделено внимание сущности каждого из этапов проекта и документов, которые должны быть подготовлены. При этом на каждом этапе процессы разделены на основные и вспомогательные. В Положении прописаны документы, которые должны быть подготовлены в ходе различных этапов.

В разделе 7 «Учет проектной документации» отражено, что учет осуществляется путем ведения архива проектных материалов, формирования базы знаний по проектам компании.

В разделе 8 «Классификация проектов» предложена следующая классификация проектов: проекты по операционной деятельности и венчурные проекты (с градацией на мелкие, средние и крупные).

В разделе 9 «Классификация задач проекта» отражено, что для каждого проекта предусмотрена своя классификация задач, которая определяется на этапе планирования проекта.

В разделе 10 «Классификация ресурсов» приведено деление ресурсов на материальные и трудовые.

В разделе 11 «Организационная структура проекта» отражены состав членов управляющего совета (генеральный директор, руководители департаментов, руководитель проекта, администратор проекта), рабочей группы, предъявляемые требования, функции и задачи.

В разделе 12 «Проведение начального общего собрания» отражается, что общее собрание организуется руководителем проекта. Основная цель начального собрания – ознакомить сотрудников компании, которые принимают участие в проекте, с целями проекта, задачами, разъяснить роли и обязанности всех участников проекта.

Раздел 13 «Роли проекта» содержит описание следующих ролей:

- руководитель проекта;
- администратор проекта;
- команда проекта (состоит из участников проекта).

В разделе 14 «Заключительные положения» содержится указание на обязательность применения участниками проекта Положения и должностных инструкций.

Кроме того, Положение содержит Лист согласования и Лист ознакомления. Для упрощения применения разработанного Положения предложены следующие формы управленческой отчетности в рамках проектной деятельности (рисунок 4).

3 В рамках совершенствования отдельных инструментов контроллинга были разработаны: регламент отчета «Движение денежных средств» и отчет «Движение денежных средств».

1	<i>УСТАВ ПРОЕКТА</i>
2	<i>СОДЕРЖАНИЕ ПРОЕКТА</i>
3	<i>КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН ПРОЕКТА</i>
4	<i>УПРАВЛЕНИЕ РЕСУРСАМИ ПРОЕКТА</i>
5	<i>УПРАВЛЕНИЕ РИСКАМИ ПРОЕКТА</i>
6	<i>РЕЕСТР РИСКОВ</i>
7	<i>УПРАВЛЕНИЕ КОММУНИКАЦИЯМИ ПРОЕКТА</i>
8	<i>УПРАВЛЕНИЕ КАЧЕСТВОМ ПРОЕКТА</i>
9	<i>УПРАВЛЕНИЕ КОНТРАКТАМИ (ПОСТАВКАМИ)</i>
10	<i>БЮДЖЕТ ПРОЕКТА</i>
11	<i>ОТЧЕТ О СОСТОЯНИИ ПРОЕКТА</i>
12	<i>ЗАПРОС НА ИЗМЕНЕНИЕ ПАРАМЕТРОВ ПРОЕКТА</i>
13	<i>РЕЕСТР ИЗМЕНЕНИЙ</i>
14	<i>ИТОГОВЫЙ ОТЧЕТ ПО ПРОЕКТУ</i>

Рисунок 4 – Перечень рекомендованных форм отчетности в рамках системы управления проектами

Внедрение системы контроллинга предполагает детальную регламентацию денежных потоков. Для этих целей разработан Регламент отчета «Движение денежных средств». Данный документ содержит описание методик формирования денежных потоков по текущим, инвестиционным и финансовым операциям (при этом информация более детализирована, чем в отчете о движении денежных средств). Данный документ имеет вертикальный формат: поступления по виду операций – выбытия по виду операций. Выписка из Регламента отчета «Движение денежных средств» по поступлениям от текущих операций отражена в таблице 1.

На основе регламента формируется отчет «Движение денежных средств», имеющий следующие графы:

– финансовый план по бюджету, руб.;

- фактическое поступление и выбытие за период, руб. (касса, банк, итого);
- исполнение бюджета (перерасход или экономия) в стоимостном и относительном выражении.

Таблица 1 – Выписка из Регламента отчета «Движение денежных средств» по поступлениям от текущих операций в растениеводстве

Номер статьи	Наименование статей	Описание
1.1 Поступления от операционной деятельности		
1.1.01.	Поступление от реализации основной продукции растениеводства	Отражается поступление денежных средств от покупателей сельскохозяйственной продукции по номенклатуре
1.1.02.	Поступление от реализации побочной продукции	Отражается поступление денежных средств от покупателей побочной продукции по номенклатуре
1.1.03.	Поступления от прочей реализации	Отражается поступление денежных средств от заказчиков в счет оплаты оказанных услуг, аренды, прочих товаров
1.1.03.02	Прочие материально-производственные запасы	Отражается поступление денежных средств по договорам купли-продажи материалов, металлолома, запасных частей, ГСМ и т.п.
1.1.03.05	Питание сотрудников	Отражается поступление денежных средств по договорам продажи продукции общественного питания
...		

4 В рамках совершенствования отдельных инструментов контроллинга были разработаны ключевые показатели деятельности (KPI).

Ключевые показатели разработаны для:

- руководителя цеха виноградарства (таблица 2), а также бригадира тракторной бригады и его помощника для ОАО АПФ «Фанагория»;
- процесса «Материально-техническое обеспечение» для ЗАО «Агрокомплекс».

5 Разработана система вероятностных (условных) показателей и регистров для их расчета на примере отрасли растениеводство ЗАО «Агрокомплекс».

Таблица 2 – Ключевые показатели деятельности для руководителя цеха

виноградарства

Название ключевых показателей деятельности	Формула расчета	Удельный вес, %	Нормативная сетка премирования		Примечания
			Нормативное значение	Размер премирования	
Экономия прямых текущих затрат по всем виноградарским бригадам	Затраты по технологическим картам / затраты фактические (заработная плата по тарифу, ГСМ, ядохимикаты, материалы)	30	>1	В размере 10 % от месячной суммы экономии затрат (доля)	По окончании каждого вида работ ежемесячно по данным, например, программа 1С
			≤1	нет	
Выполнение плана производства винограда по всем бригадам	Урожайность фактическая / урожайность плановая	30	1,0 – 1,1 1,2 -1,5 > 1,5	1 1,2 1,5	1 раз в год в декабре по данным заключительного отчета
Эффективность всех затрат по цеху годовая	(Себестоимость фактическая прошлого года – себестоимость фактическая текущего года) * фактический валовой сбор текущего года – выплаты по п.1 в течение года	40	Плановая себестоимость на текущий год 970 руб. за 1 ц	В размере 20 % от годовой суммы экономии затрат (доля)	1 раз в год в декабре по данным, например, программы 1С
Выполнение плана по столовому винограду	Фактическая выручка от реализации столового винограда			0,2 % от выручки (доля)	1 раз в год по данным заключительного отчета

Контроллинг предполагает использования вероятностных (условных) показателей, отражающих оценку вероятностного развития событий. В управленческом учете такие показатели широко известны. Например, альтернативные затраты (вмененные затраты, упущенные возможности, упущенная выгода) – величина, которая теряется или приносится в жертву, когда в условиях ограниченных ресурсов выбор одного альтернативного варианта требует отказа от другого. В отличие от управленческого учета альтернативные затраты в бухгалтерских документах не отражаются. Вероятностные показатели могут быть представлены не только затратами, но и доходами.

На примере ЗАО «Агрокомплекс» были разработаны три таких показателя:

1 Расчетный чистый доход – показатель, отражающий ситуацию, когда организации, входящие в состав агрохолдинга, работали бы самостоятельно и реализовывали свою продукцию (в настоящее время она не продается ими, а передается в дальнейшую переработку другим организациям агрохолдинга).

Данный показатель был рассчитан не только для растениеводства, но и для птицеводства.

2 Упущенная выгода – показатель, рассчитываемый по каждой культуре, выращиваемой каждой компанией агрохолдинга (таблица 3). Определяется, как разница между доходом, который получила бы организация при максимальной урожайности данной культуры (в рамках агрохолдинга), и реально полученным доходом.

Таблица 3 – Расчет показателя «Упущенная выгода» по отрасли растениеводство в ЗАО «Агрокомплекс», 2010 г.

Наименование культур	Цена, руб./ тонн	ЗАО «Агрокомплекс»							
		Уборочная площадь, га	Урожайность с 1 га, ц	Валовой сбор (в зачете), т	Сумма полученной выручки, тыс. руб.	Максимальная урожайность по предприятиям фирмы, ц/га	Валовой сбор при максимальной урожайности, т	Сумма при максимальной урожайности, тыс. руб. ценам при максимальной урожайности, тыс. руб.	Упущенная выгода, тыс. руб.
Озимая пшеница – всего	-	35 134	50,7	178 278	1008314	53,9	189372	1 060 485	52 171
в т.ч. 3 класс	6 000	-	-	2 162	12 972	-	22 725	136 348	123 376
4 класс	6 000	-	-	114 761	688 567	-	90 899	545 392	-143175
5 класс	5 000	-	-	61 355	306 775	-	75 749	378 745	71 969
Озимый ячмень	5 000	9 760	51,9	50 633	253 165	60,2	58 755	293 776	40 611
Горох	7 000	5 063	23,6	11 970	83 790	28,5	14 430	101 007	17 217
Кукуруза (зерно)	6 000	6 430	34,5	22 203	133 218	45,9	29 514	177 082	43 864
Подсолнечник	15 000	9 287	26,5	24 645	369 675	30,2	28 047	420 701	51 026
Соя	16 000	2 894	10,4	3 019	48 304	11,7	3 386	54 176	5 872

Сахарная свекла	2 000	6 654	247,6	164 771	329 542	405,9	270 086	540 172	210 630
Итого с техниче-скими культурами					2226008			2 647 398	421 390

3 Рентабельность как отношение дохода с 1 га к затратам на 1 га.

Перечень показателей может быть расширен в соответствии с потребностями управления. Естественно, что порядок их расчета варьируется в зависимости от отраслевой специфики.

Использование контроллинга для крупных и крупнейших компаний аграрного сектора экономики Краснодарского края позволит формировать прозрачную информационную систему, определять эффективность деятельности не только подразделений, но и отдельных сотрудников организации, что приведет к повышению эффективности управления.

Выводы и предложения по результатам проведенного исследования

В ходе исследования методик формирования и совершенствования системы контроллинга было предложено:

1. Рассматривать контроллинг как учетную категорию, развитие которой проходит в рамках теории учетной дифференциации (методологической, концептуальной, структурной и интеграционной). Необходимо выделить четыре аспекта контроллинга: философия; инструмент; организационная единица; научная дисциплина. Следует использовать следующее определение: контроллинг – ориентированная на выполнение миссии компании система оказания помощи руководству, позволяющая анализировать, прогнозировать и корректировать деятельность организации с учетом нивелирования конфликтов интересов агентов и корреспондентов.

2. Дифференцировать инструменты контроллинга помимо деления на инструменты стратегического и оперативного контроллинга еще на две группы инструментов: управленческого учета; управленческого анализа. С этой целью применять разработанную матрицу, отражающую основные методические приемы контроллинга.

3. Использовать в учебном процессе полученные результаты по вопросам:

- соотношение контроллинга и управленческого учета, рассматриваемых с позиции двух основных направлений: информационного и синонимического подходов;

- выделение подходов к структурированию элементов системы управленческого учета: функционального; процессного; структурного.

4. Подходить к вопросам внедрения контроллинга в зависимости от принадлежности экономического субъекта к одной из выделенных четырех групп сельскохозяйственных организаций Краснодарского края. Критерий выделения – степень автоматизации и внедрения учетного инструментария, ориентированного на принятие внутренних управленческих решений.

5. Применять разработанную концепцию контроллинга в современных условиях, основанную на следующих базовых принципах: эволюционизм; системность; целенаправленность; экономичность. Внедрять систему контроллинга в единстве двух аспектов: организационного; методического. Эволюционизм развития системы контроллинга заключается также в смещении акцента с управления по функциям на управление по процессам.

6. Применять при осуществлении проектной деятельности разработанный проект «Положение о системе управления проектами», а также отчетные формы из предложенного комплекта управленческой отчетности в соответствии с разработанными инструкциями по заполнению каждой из форм.

7. Формировать в рамках мероприятий по усилению платежной дисциплины и повышению прозрачности данных о денежных потоках: Регламент отчета «Движение денежных средств», на основании которого формируется отчет «Движение денежных средств».

8. Использовать разработанные ключевые показатели деятельности (KPI) для руководителей подразделений полеводства, виноградарства, птицеводства, вспомогательных производств.

9. Применять систему вероятностных (условных) показателей и регистров для их расчета: расчетный чистый доход, упущенная выгода; рентабельность.

ПУБЛИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ РАБОТЫ

Научные работы, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК РФ:

1. Баталов Д. А. Определение сущности контроллинга: к постановке проблемы / Ю. И. Сигидов, Д. А. Баталов // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2011. – № 2 (29). – С. 13 – 18. (0,71 п.л.)
2. Баталов, Д. А. Методы и инструменты оперативного и стратегического контроллинга / Д. А. Баталов, М. С. Рыбьянцева // Научный журнал КубГАУ [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2011. - № 67 (03).– Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2011/03/pdf/01.pdf> (0,79 п.л.)
3. Баталов, Д. А. Управленческий учет и контроллинг: соотношение категорий / Д. А. Баталов, М. С. Рыбьянцева // Научный журнал КубГАУ [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2011. - № 69 (05).– Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2011/05/pdf/27.pdf> (0,87 п.л.)

Научные работы, опубликованные в других изданиях:

4. Баталов, Д. А. Развитие управленческого учета и контроллинга в исторической ретроспективе / Д. А. Баталов //Стратегия антикризисного управления экономическим развитием Российской Федерации. II Международная научно-практическая конференция: сборник статей. – Пенза: РИО ПГСХА, 2010. – С. 51-53 (0,18 п.л.)
5. Баталов Д. А. Контроллинг в системе управленческого учета: монография/ Ю. И. Сигидов, Д. А. Баталов, М. С. Рыбянцева. – Краснодар: КГАУ, 2011. – 458 с. (4,85 п.л.)
6. Баталов Д. А. Ценообразование как один из важнейших инструментов контроллинга / Д. А. Баталов //Информационное обеспечение устойчивости развития экономики : материалы Всероссийской научной конференции. – Краснодар: КубГАУ, 2011. – С. 123-132.

Пописано в печать 07.02.2012
Бумага офсетная
Печ. л. 1,0
Тираж 120 экз.

Формат 60x84 1/16
Офсетная печать
Заказ №

Отпечатано в типографии Кубанского ГАУ
350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13