

УДК 338.24

*Н. В. ПОТАПОВА, канд. экон. наук, доцент  
Брестский государственный технический университет*

## **ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЛИНГА В ПРОЦЕССЕ ФИНАНСОВОГО ОЗДОРОВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Рассмотрены содержание, принципы и методические основы формирования и организации системы контроллинга предприятия в процессе финансового оздоровления. Обоснованы цели и области контроллинга на стадии кризиса предприятия. Предложена организация процессов формирования информационной базы и аналитического обеспечения антикризисных мероприятий в системе контроллинга.

Цикличность развития экономики, воздействие негативных внешних и внутренних факторов на предприятие приводит его к кризисному состоянию, характеризующемуся устойчивой неплатежеспособностью и убыточностью деятельности. В Республике Беларусь согласно данным статистики удельный вес таких предприятий в ряде отраслей экономики в период с января по май 2015 года составлял 21,3 %. Применение на данном этапе инструментов финансового оздоровления для сохранения и вывода предприятий из кризисного состояния способствует дальнейшему развитию экономики государства за счет уменьшения объема бюджетного финансирования убыточных государственных предприятий, сокращения кредиторской и дебиторской задолженностей субъектов хозяйствования и более рационального распределения финансовых ресурсов в стране.

Одним из приоритетов государственной социально-экономической политики Республики Беларусь является оздоровление кризисных организаций с целью снижения негативных последствий их банкротства и их ликвидации. Для решения данных задач в рамках законодательства о банкротстве в Республике Беларусь действует институт антикризисного управления и разрабатывается нормативно-правовое обеспечение процессов финансового оздоровления предприятия. Однако эффективное развитие данного института сдерживается недостаточным уровнем методического обеспечения и, как следствие, ограниченным применением инструментов контроллинга как наиболее эффективной системы организации управления в условиях кризиса предприятия. Не проработаны вопросы подготовки и методические рекомендации по использованию качественного информационно-аналитического обеспечения процессов финансового оздоровления с использованием контроллинга, что ограничивает возможность использования инструментов ре-

структуризации и оздоровления кризисных организаций и снижает эффективность их реализации.

Это доказывает необходимость глубокого научного исследования вопросов использования системы контроллинга для обоснованного вовлечения предприятий в процесс финансового оздоровления и подтверждает его практическую значимость. Научно обоснованное методическое обеспечение системы контроллинга способствует повышению эффективности принятия управленческих решений по финансовому оздоровлению предприятия.

Проблемы методического обеспечения и надлежащей информационной поддержки системы контроллинга для принятия управленческих решений рассмотрены в работах различных отечественных и зарубежных авторов: А. Дайле, Дж. Г. Сигела, В. В. Дрей, О. М. Вакульчик, А. В. Лиходедова, В. Г. Маргасова, А. В. Роговой, В. В. Выговская, Т. А. Климович, А. М. Ситняк, М. В. Тарасюк, М. И. Баканов, А. Д. Шеремет и др. Большинство ученых считают информационное обеспечение основой эффективного контроллинга. В то же время вопросы методического и учетно-аналитического обеспечения контроллинга при финансовом оздоровлении предприятия исследованы недостаточно.

Целью данного исследования является определение и характеристика методического обеспечения системы контроллинга, обуславливающего эффективность его функционирования, что способствует обоснованности принятия управленческих решений по финансовому оздоровлению предприятия.

Совершенствование методов и инструментов антикризисного управления социально-экономическими системами, произошедшее в мировой практике за последние годы, обусловило необходимость использования методических и практических положений системы контроллинга. Наибольшее снижение степени неопределенности информационных данных о состоянии предприятия за предшествующие и текущий периоды реализуется в системе контроллинга, призванного систематизировать потоки информации на предприятии и координировать принятие управленческих решений. Достижение положительного результата управления в значительной мере зависит от грамотности и адекватности решений, наличия финансовых источников и условий для их использования.

Контроллинг базируется на учете, анализе, контроле и планировании информации, предполагает использование управленческих приемов для выбора варианта действий по финансовому оздоровлению предприятия [1]. Основным достоинством системы контроллинга является применение обоснованного комплекса приемов и методик обработки информации для принятия управленческих решений, что особенно важно в условиях кризиса предприятия ввиду ограниченности временных и финансовых ресурсов.

В системе контроллинга кризисного предприятия необходима организация комплексной оценки социальных и экономических последствий финансового оздоровления и ликвидации. Решения о целесообразности данных

мероприятий должны приниматься на основе системного анализа факторов, что способствует повышению их обоснованности, обеспечивает достоверной информацией заинтересованных пользователей.

Использование системы контроллинга в процессе финансового оздоровления предприятия основывается на формировании информационных данных для обоснования управленческих решений [2], в результате компилирования учетной информации, трансформации отчетности и аналитических расчетов о состоянии и потенциале выхода из кризиса предприятия.

В рамках современной концепции информации и антикризисного управления *система контроллинга представляется как учетно-аналитическая система, синтезирующая методы учета, анализа, контроля, планирования, обеспечивающая оперативное и стратегическое управление процессом финансового оздоровления предприятия.*

Выделение в структуре контроллинга предприятия области исследования обоснованности и эффективности мероприятий по финансовому оздоровлению включает определение:

- целей и области применения системы контроллинга;
- задач стратегического и оперативного контроллинга;
- этапов контроллинговых процедур;
- содержания учетно-аналитического обеспечения;
- системы контрольных показателей для обоснования управленческих решений.

Системный подход предполагает наличие входящих параметров, представляющих методологические основы учета и анализа, формирование информационной базы для принятия обоснованных решений по финансовому оздоровлению предприятия (рисунок 1).

Деятельность хозяйствующих субъектов, находящихся в процессе финансового оздоровления, имеет определенные экономические и юридические особенности, которые влияют на методологические особенности контроллинга.

При этом считаем необходимым дополнение принципов контроллинга в процессе финансового оздоровления предприятия со следующей трактовкой:

– *социально-ответственный подход* – обеспечение наибольшего эффекта для общества, выраженного позитивными экономическими и социальными последствиями финансового оздоровления предприятия;

– *срочность проведения аналитических и контрольных процедур* – предполагает временную ограниченность процессов формирования информационно-аналитической базы, обусловленную сроками расчетов с кредиторами, действующим законодательством (при банкротстве предприятия);

– *обеспечение обоснованности принятия управленческих решений* – в результате должны быть не только выявлены причины кризиса, но и сформирована информационная база для принятия объективного решения о возможности, целесообразности и методах финансового оздоровления предприятия.



Рисунок 1 – Элементы системы контроллинга при финансовом оздоровлении предприятия

Область применения системы контроллинга предприятия в процессе финансового оздоровления характеризуется причинно-следственными связями экономического, социального и юридического характера, обуславливающими изменение плановых, фактических и прогнозных показателей финансово-хозяйственного состояния предприятия и состояния его взаимоотношений с кредиторами.

Цели, область применения и задачи контроллинговых исследований при финансовом оздоровлении предприятия направлены на реализацию антикризисной стратегии предприятия и учитывают интересы пользователей информацией. Для соблюдения системного подхода к финансовому оздоровлению считаем целесообразным представить систему контроллинга через взаимодействие экономической, социальной и правовой среды (рисунок 2).

Для достижения поставленных целей процесса финансового оздоровления предприятия-должника определим, что учетно-аналитическое обеспечение системы контроллинга необходимо организовать в разрезе экономических, социальных и правовых факторов (рисунок 2). С точки зрения экономической эффективности любые затраты, предусмотренные планом оздоровления, должны быть окупаемы.

<b>Цели и области контроллинга при финансовом оздоровлении предприятия</b>	
Восстановление платежеспособности и обеспечение стабильности и эффективности деятельности	<i>Экономический аспект</i>
Урегулирование в установленные сроки взаимоотношений между должником и кредиторами	<i>Правовой (юридический) аспект</i>
Предотвращение ликвидации предприятия и сохранение (или создание новых) рабочих мест	<i>Социальный аспект</i>

Рисунок 2 – Цели и области контроллинга при финансовом оздоровлении предприятия

Идентификация экономического кризиса предприятия подтверждает факт его устойчивой неплатежеспособности, что приводит в силу юридический аспект, когда суд может признать субъект хозяйствования экономически несостоятельным с условием его сохранения, даже при невозможности восстановления платежеспособности (например, при банкротстве градообразующей организации). Законной практикой является реализация мирового соглашения между кредиторами и должником в любой момент финансового оздоровления, а также и в процедуре банкротства, в результате которого предприятие восстановит способность продолжать свою деятельность.

Наличие неудовлетворительной структуры баланса и коэффициентов, подтверждающих вероятность финансовой несостоятельности, еще не значит, что должник юридически будет признан банкротом. Если у предприятия нет просроченной задолженности перед государством, а остальные кредиторы не предъявляют претензий, то оно может продолжать функционировать. Это подтверждает практика отечественных предприятий. Кроме того, даже при наличии условий, позволяющих начать процедуры банкротства, предусмотренные законодательством, включая требования кредиторов, рассмотрение дела может быть остановлено или прекращено Президентом Республики Беларусь. Эти защитные меры могут быть применены в отношении ряда субъектов, обеспечивающих функционирование стратегически значимых отраслей экономики, особо важных государственных объектов.

Учитывая изложенное, наряду с экономическими аспектами существенное значение в информационной системе контроллинга предприятия при его финансовом оздоровлении имеют юридические (правовые) факторы.

В социальном плане от успешности финансового оздоровления предприятия зависят изменения структуры производства, условий труда и жизни работников, уровня безработицы в регионе. Это подтверждает значимость обоснованного вовлечения предприятия в процесс финансового оздоровления и оценки целесообразности и эффективности оздоровительных мероприятий. Ряд социальных последствий неэффективных решений по реструктуризации предприятия с целью выхода из кризиса, таких как рост числа безработных, увеличение общественной нагрузки в связи с их содержанием и трудоустройством, снижение покупательной способности граждан, поддаются стоимостной оценке. Однако оценить социальные последствия со стороны работника потерявшего источник заработка, перспективу и благополучие крайне затруднительно. Это свидетельствует о необходимости включения в область контроллинга оценки целесообразности и эффективности финансового оздоровления с учетом социальных факторов.

Важность включения в информационную систему контроллинга предприятия социальных показателей значительно возрастает при финансовом оздоровлении градообразующей организации, численность работников которой составляет более 1000 человек, или не менее одной четвертой части занятого населения (рабочих мест) соответствующего населенного пункта, или за счет функционирования (деятельности) которой поддерживается жизнеобеспечение соответствующего населенного пункта [3].

Таким образом, определяющими целевыми направлениями системы контроллинга предприятия при финансовом оздоровлении являются формирование информационной базы в разрезе экономических, юридических (правовых) и социальных факторов. Изучение нормативно-правовой документации, исследований в области финансового оздоровления предприятий позволит определить наиболее значимые аспекты и показатели деятельности и включить их в учетно-аналитическое обеспечение контроллинга, что обуславливает обоснованность использования методов выхода из кризиса предприятия.

Процесс контроллинга представлен системой целей и задач, предполагающих планирование и анализ выполнения плана наиболее значимых и информативных показателей. Дополнением экономической оценки выступают правовые факторы и социальная значимость объекта финансового оздоровления. В результате проведения анализа формируется информационная база для принятия решения о целесообразности и обоснованности мероприятий (рисунком 3).

<b>Стратегическая цель контроллинга:</b> <i>Обоснование управленческих решений по финансовому оздоровлению предприятия с учетом экономических и социальных последствий</i>		
<b>Система целей</b>	<b>Направления контроллинга</b>	<b>Оперативные задачи контроллинга</b>
Оценка возможности восстановления платежеспособности и целесообразности финансового оздоровления предприятия	– изучение финансового состояния – сравнительный анализ альтернатив финансового оздоровления или ликвидации предприятия	Предупреждение неоправданных затрат и потерь из-за решения о финансовом оздоровлении или неподлежащего восстановлению должника  Предупреждение неэффективного использования производственных факторов
Определение возможности урегулирования взаимоотношений между предприятием и кредиторами	– изучение достаточности имущества предприятия на основе достоверной оценки его стоимости для погашения обязательств, мирового соглашения с кредиторами	
Оценка возможности эффективной деятельности в результате финансового оздоровления	– обоснованность и эффективность оздоровительных мероприятий – изучение предприятия как системы взаимосвязи экономических, правовых и социальных факторов	Обеспечение своевременной и достоверной информацией всех заинтересованных сторон (руководитель, кредиторы, собственник)

Рисунок 3 – Система целей и задач контроллинга предприятия при финансовом оздоровлении

В области *учетного обеспечения системы контроллинга* выделяют следующие задачи:

- создание системы сбора и обработки информации, существенной для принятия управленческих решений на разных уровнях;
- разработка и ведение системы внутреннего учета;
- обеспечение достоверности и реальности оценки стоимости имущества и величины обязательств.

Бухгалтерский учет и отчетность являются основными источниками информации о финансовом состоянии организации, поэтому им принадлежит ведущая роль информационного источника. Однако информация бухгалтерского учета и отчетности зачастую не отражает реальной ситуации в организации. Ряд проблем в области методологии бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности приводит к ухудшению качества информационного обеспечения анализа деятельности организации и снижает эффективность

ность оздоровительных мероприятий. Несоответствие стоимости имущества по балансу его рыночной оценке приводит к искажению расчетов и может привести к неверным выводам и решениям. Отсутствие методических указаний по использованию бухгалтерской информации при приведении оценки имущества и обязательств санируемого предприятия к рыночной стоимости в условиях ограниченности средств для проведения внешней экспертной оценки снижают объективность управленческих решений. Наиболее существенным риском искажения учетной информации является вуалирование баланса – лишение его информации конкретности и определенности, что приводит к возможности получения неверных выводов, позволяет скрыть отрицательные моменты работы или затрудняет их обнаружение [6]. При этом несовершенство методологии бухгалтерского учета, противоречия в законодательстве и гибкость законодательных норм бухгалтерского учета позволяют узаконить данные искажения.

Система управленческого учета предприятия позволяет использовать внутреннюю отчетность в процессе финансового оздоровления на разном уровне управления в соответствующих форматах. На практике внедрение управленческого учета тяжело реализуемо по различным причинам, организационного и финансового характера.

В сферах контроля и регулирования выделяют следующие задачи: определение величин контрольных показателей, изучаемых во временном и структурном аспектах; сравнение плановых и фактических величин и оценка достижения целей; определение границ отклонения величин; анализ отклонений и разработка предложений по уменьшению негативных экономических и социальных последствий.

Общее содержание контроллинга в процессе финансового оздоровления предприятия заключается в следующих положениях и реализуется на этапах контроллинга (рисунок 4):

- разработка системы контрольных показателей, формирования положений об отклонениях, обеспечение своевременного наблюдения и разработка мероприятий по устранению отклонений [4; 5];
- детализация целей финансового оздоровления предприятия для структурных подразделений;
- оптимизация системы управления платежеспособностью, затратами и прибылью;
- аналитическая компиляция данных о ходе и эффективности мероприятий финансового оздоровления;
- формирование информационной базы для принятия обоснованных управленческих решений по финансовому оздоровлению, адекватных общим целям развития предприятия.



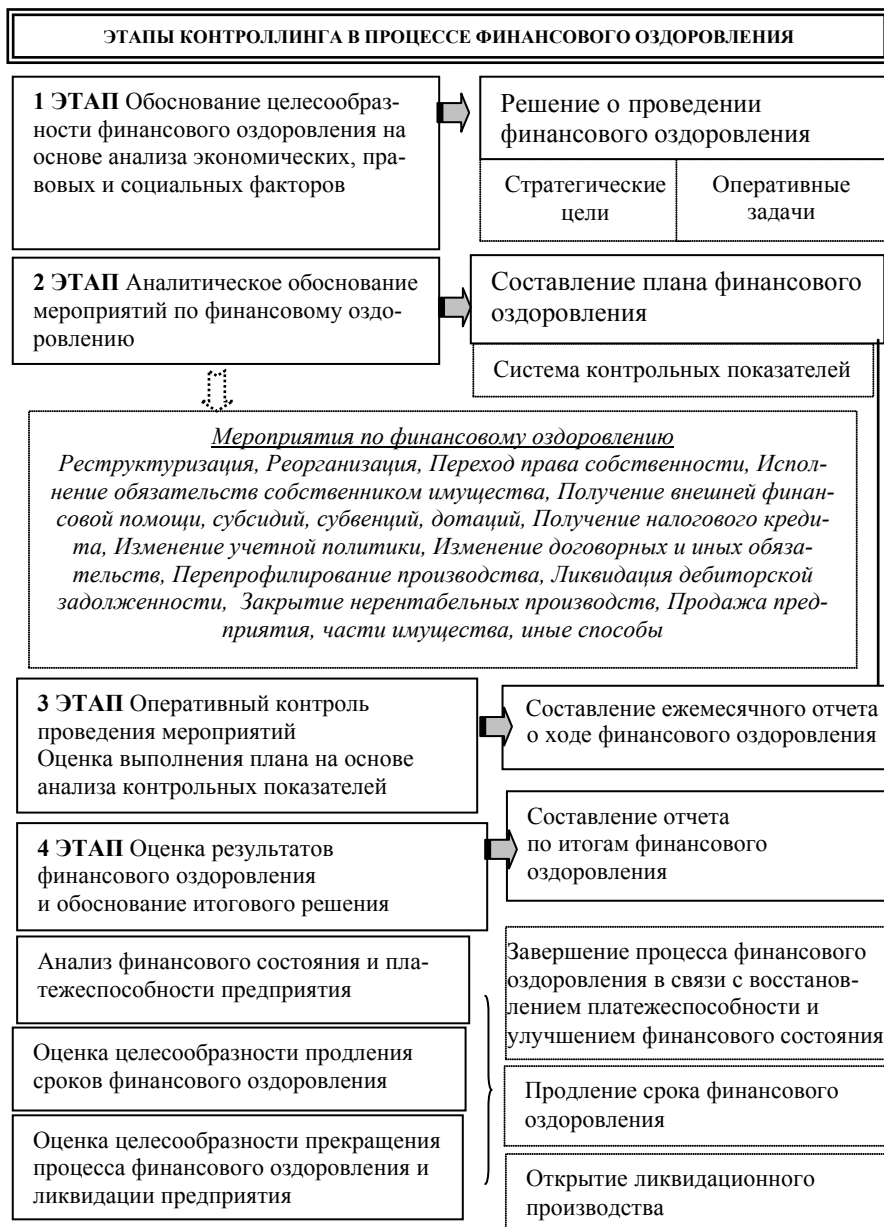


Рисунок 4 – Основные этапы контроллинговых процедур

На контроллеров возлагается ответственность в рамках сформулированных Международной группой контроллинга задач по следующим направлениям:

- обеспечение прозрачности результатов финансового оздоровления в целях достижения более высокой эффективности;
- координацию структурных подразделений и организацию системы отчетности;
- организацию целевых установок, планирования и управления для ориентации управленцев на достижение общих целей развития предприятия;
- обеспечение требований и принципов к информационным данным;
- организация и обслуживание контроллинговых систем.

*Информационно-аналитическое обеспечение системы контроллинга* предполагает разработку структуры информационной системы; предоставление отчетов для осуществления контроля и управления предприятием; определение методов планирования, контроля и принятия решений; аналитическое обоснование корректирующих мероприятий и решений; обеспечение эффективности функционирования информационной системы.

Для построения системы информационного обеспечения необходимо определить потребности в информации в разрезе пользователей, подготовить, обработать, представить через систему отчетности. Главным требованием к формированию информационных ресурсов является полезность информации, которая определяется ее востребованностью пользователем, позволяя объективно и достоверно оценивать прошлые и текущие события, делать необходимые прогнозы.

Основными информационными ресурсами в процессе финансового оздоровления являются учетные, плановые и внеучетные показатели, которые выражают экономические, социальные и юридические факты, всесторонне характеризующие деятельность предприятия.

В системе принципов формирования информационной системы контроллинга базовым будет являться *принцип достаточности информации*, соблюдение которого позволит более конкретно определить (ограничить) информационный массив, сформированный исходя из общепринятых принципов. Соблюдение принципа достаточности информационной базы позволит ввести определенные ограничения по полноте охвата объекта анализа и по перечню используемых контрольных показателей.

В кризисной ситуации руководитель обязан принимать решения в условиях неопределенности, то есть даже в тех случаях, когда часть информации недоступна по различным причинам. Соблюдение принципа достаточности обеспечит снижение вероятности ошибки, сокращение временных затрат на аналитические процедуры.

*Организационный механизм формирования информационного обеспечения контроллинга* представляет собой последовательность действий по

*трансформации* имеющейся бухгалтерской и дополнительной информации в информационно-аналитические таблицы [7], содержащие необходимые в процессе финансового оздоровления данные о состоянии предприятия. Для сокращения затрат времени и недопущения ошибок следует привлечь для составления аналитических отчетов работников финансово-экономической и бухгалтерской служб предприятия.

Целью трансформации финансовой отчетности является получение достоверной и своевременной информации для проведения экономического анализа и принятия обоснованных управленческих решений.

Для обеспечения данной цели необходимо решение следующих задач:

1) предоставление данных бухгалтерского учета таким образом, чтобы обеспечить возможность прогнозирования и сравнения показателей за ряд периодов;

2) повышение достоверности и реальности данных бухгалтерского учета [8];

3) обеспечение достаточности информации для объективной оценки целесообразности и эффективности финансового оздоровления предприятия.

Предлагаем использовать методы трансформации финансовой отчетности для целей контроллинга:

- агрегирование балансовых показателей;
- агрегирования оборотов по счетам бухгалтерского учета;
- детализация данных финансовой отчетности;
- корректировка балансовой оценки активов;
- корректировка балансовой величины требований кредиторов.

Выделим следующие особенности процесса обработки учетной информации в системе контроллинга при финансовом оздоровлении предприятия:

– проведение инвентаризации и экспертной оценки имущества с целью уточнения его балансовой величины;

– корректировка балансовой величины кредиторской задолженности с учетом признанной суммы требований кредиторов;

– группировка информации об обязательствах должника с учетом отсрочки и (или) рассрочки исполнения обязательств, уступки требований должника, исполнения обязательств должника третьими лицами, перевода долга, обмена требований кредиторов на акции и др.;

– группировка информации об изменении величины постоянных и переменных затрат предприятия, обусловленных проведением мероприятий.

В отличие от существующих подходов к агрегированию бухгалтерской информации, группировке и систематизации должны подвергаться не только данные баланса, но и существенная для обоснования эффективности и целесообразности мероприятий информация других форм финансовой отчетности, регистров синтетического и аналитического учета, данные внешних источников информации. Это позволит соблюсти принцип достаточности и

достоверности информации в системе контроллинга в процессе финансового оздоровления предприятия.

В ходе изучения отечественной и зарубежной экономической литературы выявлена недостаточная проработанность одной из наиболее актуальных на современном этапе развития экономики Республики Беларусь проблем методического обеспечения использования системы контроллинга в финансовом оздоровлении предприятия. Проблемы в области формирования достоверной информационной базы и методов ее обработки сдерживают развитие института антикризисного управления и проявление инициативы управляющих, так как снижается их правовая защищенность, значительно сужается возможность реализации ряда мероприятий, оригинальных идей. Определение причин ограниченного использования бухгалтерской информации в процессе финансового оздоровления предприятия обусловило необходимость разработки методических положений по учетно-аналитическому обеспечению системы контроллинга в части формирования информационной базы.

При формировании информационных данных в системе контроллинга необходимо соблюдение принципа достаточности информации для принятия решений. Отсутствие рекомендаций по использованию тех или иных информационных источников на различных этапах финансового оздоровления предприятия приводит к изучению избыточной информации и как следствие – потере времени и необоснованным затратам на ее получение.

Разработка научно-методических положений в области организации и использования системы контроллинга в процессе финансового оздоровления способствует оптимизации и повышению эффективности антикризисного управления, так как позволяет повысить экономико-правовую обоснованность решений руководителей.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 **Дайле, А.** Практика контроллинга / А. Дайле. – М. : Финансы и статистика, 2001.

2 **Манн, Р.** Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер. – М. : Финансы и статистика, 1995.

3 Об экономической несостоятельности (банкротстве) : Закон Респ. Беларусь от 13 июля 2012 г. № 415-3

4 **Фольмут, Х. Й.** Инструменты контроллинга от А до Я / Х. Й. Фольмут. – М. : Финансы и статистика, 2001.

5 **Хан, Д.** Планирование и контроль: концепция контроллинга : пер. с нем / Д. Хан. – М. : Финансы и статистика, 1997.

6 **Шерр, И. Ф.** Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шерр ; пер. с нем. С. И. Цедербаума. – М. : Экономическая жизнь, 1925.

7 **Hess, H.** Sanierungshandbuch. Neuwied. Luchterhand / H. Hess, D. Fechner, 1991. – 458 s.

8 **Wagenhofer, A.** Unternehmenssanierung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Poeschel-Verlag / A. Wagenhofer. – Stuttgart, 1993. – 439 s.

*N. POTAPOVA, PhD, associate professor  
Brest State Technical University*

## **THEORY-METHODICAL BASES OF CONTROLLING IN THE COURSE OF FINANCIAL IMPROVEMENT OF THE ENTERPRISE**

Considers the content, principles and methodological basis for the formation and organization of the controlling system of the enterprise in the process of financial recovery. Justified by objectives and controlling at the stage of the company's crisis. Proposed organization of processes of formation of the information base and analytical support of anti-crisis measures in the controlling system.

Получено 29.09.2015

---

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг  
(проблемы повышения эффективности).  
Вып. 8. Гомель, 2015**

---

УДК 657.22(476)

*Л. Г. СИДОРОВА  
Белорусский государственный университет транспорта*

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО**

Создание нового механизма внешнеэкономических связей, расширение деятельности совместных предприятий определяет необходимость использования предприятиями и организациями Республики Беларусь основных международных принципов организации бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности. Для Республики Беларусь признание международных стандартов финансовой отчетности является важным шагом для привлечения иностранного капитала и увеличения числа совместных проектов.

В Республике Беларусь, в условиях повышенных бизнес рисков, признание международных стандартов финансовой отчетности как основополагающих для формирования прозрачной отчетности является важным шагом, прежде всего для привлечения иностранного капитала с целью улучшения взаимоотношений с иностранными инвесторами, что будет способствовать увеличению числа совместных проектов.