

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ  
КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**КЫРГЫЗСКО-РОССИЙСКИЙ СЛАВЯНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИМ. Б. ЕЛЬЦИНА**

**КЫРГЫЗСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИМ. Ж. БАЛАСАГЫНА**

**Диссертационный совет Д. 08.15.519**

На правах рукописи

**УДК.: 338(575.2)**

**Омуркулова Гулмира Кадырбердиевна**

**КОНТРОЛЛИНГ КАК ПОДСИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО  
УЧЕТА**

**(на примере золотодобывающей промышленности Кыргызской  
Республики)**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

**Бишкек – 2016**

Диссертационная работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Кыргызского экономического университета им. М. Рыскулбекова

**Научный руководитель:** **Исраилов Мукаш Исраилович,**  
доктор экономических наук, профессор

**Официальные оппоненты:** **Тургунбаев Жусупжан Тургунбаевич,**  
доктор экономических наук, профессор

**Исраилов Тимур Мурзабекович,**  
кандидат экономических наук, доцент

**Ведущая организация:** Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит в сельском хозяйстве» Кыргызского национального аграрного университета им. К.И. Скрябина, адрес: 720005, г. Бишкек, ул. Медерова, 68

Защита диссертации состоится 14 октября 2016 г. в 14-00 часов на заседании диссертационного совета Д. 08.15.519 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора (кандидата) экономических наук при Кыргызско-Российском Славянском университете им. Б. Ельцина и Кыргызском национальном университете им. Ж. Баласагына по адресу: 720022, г. Бишкек, пр. Чуй, 6, ауд. 14/213.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кыргызско-Российского Славянского университета им. Б. Ельцина по адресу: 720000, г. Бишкек, ул. Киевская, 44.

Автореферат разослан 13 сентября 2016 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
кандидат экономических наук



Абдиева А.И.

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертации.** Время становится решающим фактором конкурентного преимущества предприятий, требуя незамедлительного реагирования со стороны руководителей. Для обеспечения управляемости бизнеса и достижения превосходства над конкурентами нужны новые современные инструменты и методы управления, позволяющие прогнозировать развитие экономической ситуации, принимать обоснованные и своевременные решения.

В настоящее время, в соответствии с Национальной стратегией устойчивого развития на период 2013 – 2017 годы, перед страной ставится задача построения инновационной экономики, ориентированной на постоянные нововведения, новейшие технологии. Быстрый прогресс интеллектуального капитала, оптимизация управления им, предвидение будущего развития, изменений в экономике, трансформации производства под воздействием высоких темпов научно-технического прогресса - характерные особенности инновационного общества. В этой связи возникает объективная необходимость в использовании специальных управленческих инструментов, которые могли бы существенно помочь оптимально ввести в действие новые широкие возможности, открываемые прогрессом инноваций. На наш взгляд, наиболее эффективным и перспективным здесь является контроллинг. Именно он является одним из наиболее действенных инструментов управления в условиях глобализации и общества мировой экономики. Практика доказала, что без использования инструментария контроллинга сегодня практически невозможно выдерживать конкуренцию с теми компаниями, которые его успешно применяют.

Ныне на многих предприятиях Кыргызской Республики целостная система контроллинга еще не получила своего широкого развития. Пока нет единой, четко сформулированной и обоснованной концепции его формирования и развития. Это обусловлено не только недостатком специалистов в данной области и недооценкой его эффективности многими руководителями предприятий, но и не изученностью методологии и практики контроллинга во взаимосвязи с системой учетной информации.

Сложность, многогранность и недостаточная методическая разработанность проблем формирования и развития контроллинга, объективная необходимость совершенствования его научной организационно-методической проработанности в преломлении с системой учета и определили актуальность, цель и задачи диссертационного исследования.

**Связь темы диссертации с крупными научными программами (проектами) и основными научно-исследовательскими работами.** Тема диссертации и результаты исследования направлены на реализацию государственных программ: «Национальная стратегия устойчивого развития Кыргызской Республики на период 2013-2017 гг.», «Стратегия развития корпоративной финансовой отчетности и аудита в Кыргызской Республике на 2014-2020 гг.».

Тема диссертации связана с научно-исследовательской работой кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Кыргызского экономического

университета им. М. Рыскулбекова в рамках темы «Совершенствование бухгалтерского учета, анализа и аудита в Кыргызской Республике».

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является разработка научной концепции контроллинга в качестве важного фактора управленческой инновации и ключевого элемента управления предприятием, а также выявление особенностей и закономерностей его практического применения в рамках постоянно трансформирующегося рыночного механизма. Исходя из поставленной цели, в диссертации сформулированы следующие задачи:

- выявить сущность, дать определение экономической категории «контроллинг» в современной инновационной экономике. Обосновать структуру и взаимосвязь элементов контроллинга, а также факторов, определяющих его формирование и развитие;
- определить основные функции управленческого учета и контроллинга как системы информационного и контрольно-аналитического сопровождения процесса управления предприятием;
- исследовать проблему позиционирования службы контроллинга в структуре управления предприятием;
- подготовить и предложить практические рекомендации использования контроллинга в качестве основы для оптимизации управленческих решений;
- разработать рекомендации по привлечению персонала к участию в процессе внедрения управленческого учета и контроллинга и его стимулированию.

**Научная новизна работы** заключается в исследовании концепции контроллинга, формирующей целостное представление о сущности, структуре, функциях и инструментарии этого важнейшего управленческого инструмента, а также определении содержания работы по их внедрению и эффективному использованию.

Диссертантом получены следующие наиболее существенные результаты, определяющие новизну исследования:

- раскрыты экономическое содержание категории «контроллинг» и выполняемые им функции, ориентированные на достижение поставленных целей в рамках планирования, контроля, анализа, принятия и реализации управленческих решений по всем функциональным сферам деятельности;
- обоснована роль контроллинга в системе управленческого учета и отчетности в качестве высокоэффективного управленческого инструмента в решении проблем стратегического характера, потенциал которого в максимальной степени соответствует современным условиям хозяйствования;
- посредством комплексного анализа раскрыто многоплановое позитивное влияние контроллинга на процессы, обеспечивающие разработку и внедрение нововведений в бизнесе, что весьма активно воздействует на его результативность и конкурентоспособность;
- обосновано, что внедрение и функционирование механизма контроллинга на предприятии обеспечивает совершенствование его финансовой системы, способствует организации центров прибыли, внедрению бюджетирования, повышению качества управления затратами;
- обосновано значение информатизации управленческого учета в качестве основы для внедрения контроллинга, а также обеспечения прозрачности

функционирования и отчетности предприятий, охарактеризовано воздействие контроллинга на совершенствование учетной политики и практики;

- разработан и апробирован на практике механизм внедрения методов и инструментов контроллинга, способствующий оптимизации результатов хозяйствования предприятия.

**Практическая значимость** проведенного исследования заключается в возможности использования изложенных в нем теоретических положений и полученных практических результатов в качестве методологической основы организации системы управленческого учета и контроллинга на предприятии. Целесообразно также использовать материалы диссертации в преподавании управленческих дисциплин в высших учебных заведениях и системе повышения квалификации.

**Экономическая значимость** полученных результатов исследования состоит в том, что применение предложений и рекомендаций по внедрению механизмов контроллинга и его интеграции в процесс принятия управленческих решений на предприятии позволит повысить прибыльность и гибкость предприятия в краткосрочном и долгосрочном периодах.

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

- определение контроллинга как подсистемы управленческого учета с определенным набором целей, элементы которой тесно взаимосвязаны между собой и с элементами системы управления на предприятии, которая создает инструментальную, методическую и информационную среду для принятия управленческих решений.

- конкретизация функции управленческого учета в направлении формирования широкого спектра внутренней информации о различных сторонах деятельности предприятия в рамках концепции контроллинга;

- методические рекомендации по формированию и организационному оформлению службы контроллинга на предприятии. Принципиальное отличие службы контроллинга от других финансово-экономических служб состоит в том, что она решает задачи улучшения экономической работы, т.е. стратегические задачи.

- разработка пакета внутренней управленческой отчетности с привязкой к конкретным центрам затрат, сочетающаяся с обобщением результатов по предприятию в целом. Отчеты по центрам ответственности дадут возможность оценить вклад каждого подразделения в общий успех организации;

- совокупный эффект контроллинга как инструмента управления предприятием имеет место, не смотря на имеющиеся пробелы в методологии и трудности адаптации в наших условиях экономической деятельности.

**Личный вклад соискателя.** В результате исследования подготовлены и предложены практические рекомендации по использованию контроллинга в качестве основы для оптимизации управленческих решений. Основные положения диссертационного исследования автора были использованы Филиалами ОАО «Кыргызалтын» «Комбинат Макмалзолото», «Терексайский рудник».

**Апробация результатов исследования.** Основные результаты исследования докладывались на ряде международных и республиканских научных и научно-практических конференциях, симпозиумах и форумах: «Экономика в процессе перехода к рынку» (Бишкек, 2003 г.), «Образование

через науку» (Бишкек, 2004 г.), «Инновации в образовании, науке и технике» (Бишкек, 2006 г.), Иссык-Кульском форуме бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии «Исраиловские чтения» (Чолпон-Ата, 2011-2014 гг.), «Кыргызстан на пути Евразийской экономической интеграции» (Бишкек, 2014 г.), «Модернизация секторов экономики и системы профессионального образования КР в условиях глобализации» (Бишкек, 2013 г.), «Кыргызстан на пути Евразийской экономической интеграции» (Бишкек, 2014 г.), «Научная дискуссия: вопросы экономики и управления» (Москва, 2016 г.).

Кроме того, они нашли отражение в рабочих программах курсов «Управленческий учет», «Управленческий анализ», «Учет затрат и калькулирование себестоимости», предназначенных для студентов направления «Экономика» профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Кыргызского экономического университета им. М. Рыскулбекова.

**Полнота отражения результатов диссертации в публикациях.** Основные положения диссертационной работы нашли отражение в 16 опубликованных печатных работах общим объемом 5,1 п.л.

**Структура и объем диссертации.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Работа иллюстрирована 17 таблицами и 16 рисунками и изложена на 156 страницах компьютерного текста.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**Во введении** обоснована актуальность темы исследования, сформулированы цель и задачи исследования, отражены научная новизна и практическая и экономическая значимость полученных результатов, показаны основные положения, выносимые на защиту.

**В первой главе «Теоретико-методологические основы контроллинга в условиях рынка»** исследованы концепция и модели контроллинга, их характеристика и этапы развития, изучена специфика управленческого учета в качестве основы контроллинга, а также рассмотрены возможные варианты организации службы контроллинга на предприятиях.

В экономическом смысле «контроллинг» - это управление и наблюдение. Контроллинг содержит комплекс мер по планированию, управлению и наблюдению за деятельностью компании, что невозможно без постановки конкретных целей.

Согласно современному подходу, контроллинг может интерпретироваться как информационное обеспечение, ориентированное на результат управления компанией. Основная функция контроллинга заключается в том, чтобы путем подготовки и предоставления необходимой управленческой информации нацелить руководство предприятия на принятие решений и необходимые действия.

Предпосылкой появления понятия контроллинга в экономической литературе называют, прежде всего, промышленный рост в США в конце XIX - начала XX в., который вызывал осложнение процессов планирования и появление новых подходов к планированию.

В Европу контроллинг пришел из США в послевоенный период в рамках американской экономической экспансии, и в современном понимании, как концепция управления, получил наибольшее развитие в Германии.

Последующее развитие контроллинга носило двойной характер, что проявилось в становлении двух независимых направлений контроллинга: англо-саксонского (американского) и европейского (немецкого). Между этими подходами существуют отличия не только концептуального, но и терминологического характера - в англо-саксонской практике применяется понятие «управленческий учет» (management accounting), а «контроллинг» практически не применяется, хотя специалистов, в чьи должностные обязанности входит ведение управленческого учета, называют контроллерами.

Если рассматривать нашу страну, то ранее в рамках централизованно планируемой экономики контрольные функции осуществлялись как при разработке, так и реализации текущих и перспективных планов социально-экономического развития. Налаживанию жесткого контроля за реализацией утвержденных планов мешало то, что эти планы постоянно корректировались, причем не как система взаимоувязанных показателей, как это имело место в утвержденном плане, а изменялись лишь отдельные показатели, что нарушало запланированные связи, скажем между расходами и прибылью. Положение изменилось в связи с переходом к рыночной экономике, когда появился интерес к повышению реальной эффективности работы предприятия.

По результатам анализа развития научной мысли на предмет концепции контроллинга можно утверждать, что существует множество определений его сущности.

Рассмотрим суждения различных ученых по толкованию понятия контроллинга в зарубежных странах и в Кыргызстане. Дайле А. считает, что «контроллинг - это процесс, понимаемый как овладение экономической ситуацией на предприятии... это, прежде всего сопоставление фактических и плановых показателей».<sup>1</sup>

Д. Хан дает следующее определение контроллинга: «согласно современному подходу контроллинг может интерпретироваться как информационное обеспечение ориентированного на результат управления предприятием».<sup>2</sup> Более обоснованной и отвечающей теории управления является концепция, согласно которой функция контроллинга определяется как координация системы менеджмента в целом для обеспечения действий, направленных на целевое управление. Данного определения придерживаются Х. Кюппер, Й. Вебер и А. Зунд.<sup>3</sup>

Немецкие ученые Р. Манн и Э. Майэр рассматривают контроллинг как «концепцию информации и управления, которая базируется на системе директоста, основанной на группировке затрат в зависимости от их связи с объемом производства и реализации товаров, работ, услуг, количеством отработанного времени и другими показателями, характеризующими степень использования производственных мощностей и возможностей предприятия».<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Дайле А. Практика контроллинга [Текст] / А. Дайле. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 336 с.

<sup>2</sup> Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга [Текст] / Д. Хан. - М.: Финансы и статистика, 1997. - С.18-20.

<sup>3</sup> Кэмбел Д., Стоунхаус Дж., Хьюстон Б. Стратегический менеджмент [Текст] / Д. Кэмбел, Дж. Стоунхаус, Б. Хьюстон. - М.: Проспект, 2003.

<sup>4</sup> Манн Р., Майэр Э. Контроллинг для начинающих [Текст] / Р. Манн, Э. Майэр // Пер. с нем.; Под ред. и с пред. В.Б. Ивашкевича. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.

Согласно Палларду Дж., «контроллинг - это система эффективного управления фирмой, направленная на поступательное, эффективное, экономическое и рентабельное ее развитие».<sup>5</sup>

Контроллинг - это комплексная система управления организацией, направленная на координацию взаимодействия систем менеджмента и контроля их эффективности. Такое определение дают российские ученые Харитонов Н.А., Медведева Д.С.<sup>6</sup>

А.М. Карминский, С.А. Карминский, В.П. Нестеров, Б.В. Черников определяют контроллинг как «сигнальную систему, ориентированную на принятие своевременных мер при наличии отклонений от плана, при соблюдении цикла поддержания управленческих решений: «план – организация выполнения – учет – контроль – анализ – регулирование», систему управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности предприятия, систему управлению прибылью».<sup>7</sup>

Кыргызский ученый Петров А.В. считает, что контроллинг – это система, заимствованная у самой природы: она служит поддержанию необходимого равновесия в организации (например, в природе определенное равновесие поддерживается такими показателями, как температура и влажность, а в экономике – прибыльностью и риском). Равновесие достигается тем, что через определенные промежутки времени фактически достигнутые величины сравнивают с заданными (запланированными), и в случае необходимости принимают корректирующие меры для достижения необходимых значений.<sup>8</sup>

На наш взгляд, контроллинг можно определить, как концепцию управления предприятием, направленную на достижение как тактических, так и стратегических целей, охватывающую все сферы деятельности в условиях рынка, обеспечивающую координацию взаимодействия всех подразделений предприятия на основе принятия оптимальных в конкретных условиях управленческих решений.

Таким образом, разные исследователи по-своему трактуют понятие «контроллинг». Исследование показало, что, несмотря на то, что вопросы контроллинга нашли отображение в работах целого ряда ведущих ученых, нет единообразного подхода к его определению, не закреплено оно и нормативными актами.

Отсюда, можно подчеркнуть, что, несмотря на разногласия в определениях, проблемная область контроллинга вырисовывается достаточно четко – контроллинг:

а) является системой с определенным набором целей, элементы которой тесно взаимосвязаны между собой и с элементами системы управления на предприятии;

б) ориентирован на достижение поставленных целей в будущем;

---

<sup>5</sup> Паллард Дж. Справочник по вычислительным методам статистики [Текст] / Дж. Паллард. – М.: Финансы и статистика, 2002.

<sup>6</sup> Харитонов Н.А., Медведева Д.С. Контроллинг как инструмент управления организацией [Текст] / Н.А. Харитонов, Д.С. Медведева // Экономика и управление в XXI веке: теория, методология, практика. Сб. тр. по материалам межд. науч.-практ. конф. М., 2012.

<sup>7</sup> Информатизация бизнеса: концепции, технологии, системы [Текст] / А.М. Карминский, С.А. Карминский, В.П. Нестеров, Б.В. Черников / Под ред. А.М. Карминского – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 624 с.

<sup>8</sup> Петров А.В. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Б., 2007.



в) создает инструментальную, методическую и информационную среду для принятия управленческих решений.

Управление - акцентированное воздействие на процессы, обеспечивающие решение стоящих перед предприятием проблем, достижение поставленных целей.

Для оптимизации учетно-аналитической работы предприятий целесообразно использовать инструменты управления, к которым можно отнести такие, как бюджетирование, автоматизация, контроллинг, анализ, отчетность и т.д. (рис.1). Успешность применения этих инструментов для управления во многом определяется наличием комплексной системы управленческого учета в компании.

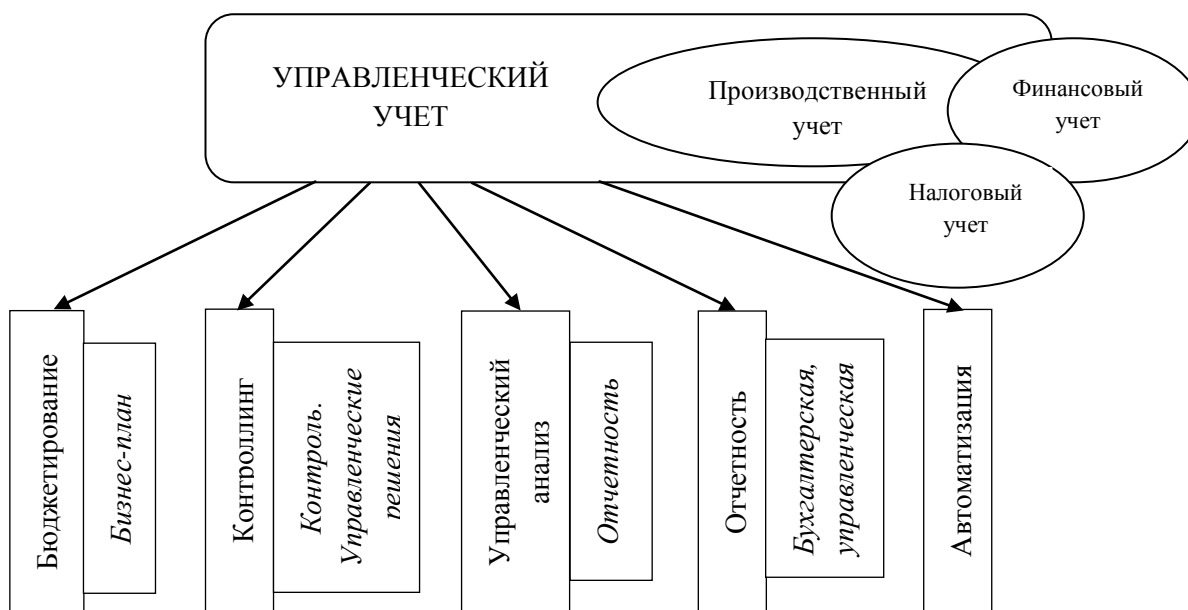


Рис. 1. Взаимосвязь видов учета

Инструментом управления предприятием, своеобразным механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную связь в контуре управления, является контроллинг.

Находясь на пересечении учета, информационного обеспечения, контроля и координации, контроллинг занимает особое место в управлении предприятием: он связывает воедино все эти функции, интегрирует и координирует их, причем не подменяет собой управление предприятием, а лишь переводит его на качественно новый уровень, т.е. ориентирует процесс управления на достижение целей.

**Во второй главе «Управленческий учет как основа контроллинга»** изучен зарубежный опыт применения контроллинга и возможности его использования в Кыргызской Республике, рассмотрена диагностика системы управления в рамках постановки управленческого учета и контроллинга на предприятии, раскрыты возможности использования инструментов контроллинга в целях управления затратами предприятия.

Страны с развитой рыночной экономикой накопили большой опыт эффективной работы в условиях рынка на основе системы контроллинга.

Обобщив опыт ведущих зарубежных стран в области управленческого учета и контроллинга, необходимо отметить следующее:

1. От качества и результативности контроллинга зависит эффективность принимаемых управленческих решений, формирование условий их практической реализации, реальные возможности контроля за достигнутыми результатами и прогнозирования будущих достижений.

2. Анализ практики доказывает объективную необходимость расширения функций контроллинга, усиления его роли в решении проблем бизнеса, в своевременном выявлении слабых мест и разработки программ устранения недостатков, определении имеющихся возможностей ускорения экономического роста и наращивания прибыли.

3. Использование контроллинга становится интернациональным явлением, принимающим все более широкие масштабы, доказавшим свою высокую эффективность в самых различных рыночных условиях. Исследование лучших результатов зарубежной практики может позволить выявить инновации, которые можно будет применить в отечественной практике с учетом ее реальных условий.

4. Анализ опыта использования контроллинга, накопленного в передовых странах (США, Германия) убеждает, что его возможности в нашей республике используются еще недостаточно и крайне пассивно. Возможности ускоренного внедрения и совершенствования практики контроллинга, на наш взгляд, лежат в обобщении, тщательном изучении и внедрении опыта как зарубежных, так и отечественных предприятий, добившихся в этой области больших успехов.

5. К специалистам-контроллерам постепенно переходит сегодня роль главных организаторов и проводников радикальных преобразований бизнеса, генераторов инноваций, обеспечивающих его развитие и поддержание конкурентоспособности. Поэтому в Кыргызской Республике становится все более актуальной проблема своевременной подготовки в необходимом количестве подобных специалистов.

В рамках постановки управленческого учета и контроллинга на отечественных предприятиях в работе проведена диагностика системы управления Филиала ОАО «Кыргызалтын» комбината «Макмалзолото».

Исследование показало, что на предприятии предусмотрено разделение функций планирования, учета и анализа производственно-финансовой деятельности и их организационное обособление.

Функциональные подразделения обеспечивают исполнение функций, закрепленных в положениях об отделах, в частности отдела экономического анализа и прогнозирования, отдела снабжения, бухгалтерии. Работники отделов добросовестно выполняют свои обязанности и реализуют права, закрепленные в должностных инструкциях. В процессе проведения исследования изучены должностные инструкции ведущего экономиста отдела экономического анализа и прогнозирования Филиала «Комбината «Макмалзолото», заместителя главного бухгалтера, бухгалтеров центральной бухгалтерии и главного специалиста по труду и заработной плате. При всей логике таких взаимосвязей существует некоторая автономность деятельности функциональных подразделений.

Чаще всего взаимодействие указанных структур по вопросам планирования, учета и анализа строится на основе принципов последовательности. Получается, что при достаточно высокой оценке работы каждой отдельной службы аппарата, предприятие не имеет оперативного и гибкого механизма управления.

Таким образом, можно констатировать, что на обследованном предприятии эффективное управление управлением отсутствует, и на наш взгляд, вопросы механизмов взаимодействия являются здесь серьезной методологической проблемой управления.

По итогам диагностики системы управления для совершенствования учетной системы предприятия, можно предложить разделение бухгалтерии на два направления: финансовый учет и управленческий учет. И в рамках управленческого учета, прежде всего, необходимо изменить организацию учета затрат, поскольку он является неотъемлемой стороной управления и решением проблем максимизации прибыли.

Структура расчета затрат и методики расчета и распределения затрат по объектам калькуляции, предлагаемые концепцией контроллинга, обеспечивают расчет затрат, более адекватный потребностям менеджмента в информации по затратам.

Выделим следующие направления расчета затрат:

- по видам;
- по местам возникновения затрат;
- по носителям затрат.

Виды затрат могут быть выделены в соответствии с производственными факторами или производственными функциями. Виды и состав затрат, выделяемых в соответствии с факторами производства:

- оплата труда (заработная плата, оклады, социальные выплаты);
- материальные затраты (сырье, материалы, комплектующие, амортизация зданий, оборудования);
- затраты на капитал (калькуляционные проценты);
- услуги (транспортные, консультационные услуги, энергоносители, услуги связи, страхования);
- обязательные платежи (налоги, сборы, пожертвования).

Затраты разделяют на прямые, непосредственно относящиеся к носителям затрат, и на косвенные, которые сначала распределяются по местам возникновения затрат (МВЗ), а затем по носителям затрат (НЗ). Распределение косвенных затрат по МВЗ (цехи, отделы) предполагает их целесообразное выделение в самостоятельные объекты калькуляции.

Важный принцип при структурировании МВЗ – стремление к обеспечению количественной зависимости между величиной затрат и причиной их возникновения (наличие базового фактора, от которого зависит величина затрат). Точность расчета затрат зависит от того, удастся ли найти для каждого МВЗ один или несколько базовых факторов (измерителей причинно-следственных связей между деятельностью МВЗ и издержками).

В табл.1 приведены возможные базовые факторы для общекорпоративных мест возникновения затрат.

**Таблица 1 - Базовые факторы общекомбинатовских мест возникновения затрат Филиала «Комбинат Макмалзолото»\***

Место возникновения затрат	Базовый фактор
Отдел Команда военной и пожарной охраны	Количество объектов
Здравпункт	Количество обратившихся работников
Служба общественного питания	Количество карточек питания
Химическая лаборатория	Количество проведенных анализов, исследований
Служба охраны и безопасности	Количество объектов
Отдел технического контроля	Количество проведенных испытаний, опытов
Ремонтно-строительный участок	Объем выполненных работ

\*Составлено автором

Структурирование МВЗ ориентируется на производственный процесс (сферы ответственности) и учитывает, кроме того, условия калькуляции по носителям затрат.

Особо сложная проблема при расчете затрат – это распределение затрат на продукцию, потребляемую внутри предприятия в ходе основного производственного процесса. Эта продукция создается на вспомогательных МВЗ. Затраты на производство этой продукции в целях точной калькуляции себестоимости должны быть распределены по МВЗ – получателям этой продукции.

Рассмотрим порядок распределения общекомбинатовских расходов в Филиале «Комбинат Макмалзолото» на примере ремонтно-строительного участка за июнь 2014 года (табл.2, 3).

**Таблица 2 - Расходы вспомогательных мест возникновения затрат Филиала «Комбинат Макмалзолото» за июнь и первое полугодие 2014 г.\***

Статьи затрат	За июнь 2014 г.			С начала 2014 г.			факт. 2013 г.	Откл. от факта 2013 г.	
	план	факт	откл.	план	факт	откл.		сом	%
Ремонтно-строительный участок									
1. Материалы	544,10	289,30	-254,80	3264,60	734,90	-2529,70	394,80	340,10	186,14
2. Заработная плата	156,10	332,30	176,20	936,10	917,80	-18,30	939,10	-21,30	97,73
3. Отчисления на социальное страхование	26,90	56,60	29,70	161,40	157,60	-3,80	160,30	-2,70	98,32
4. Амортизация	1,50	1,20	-0,30	8,20	7,60	-0,60	7,90	-0,30	96,20
5. Охрана труда:									
износ спецодежды	1,80	1,80	0,00	10,40	5,30	-5,10	2,80	2,50	189,29
спецпитание	1,50	1,60	0,10	9,00	5,80	-3,20	4,70	1,10	123,40
материалы по ТБ	1,00	1,00	0,00	4,00	3,00	-1,00	0,60	2,40	500,00
промсанитария	1,00	1,00	0,00	2,00	2,00	0,00	0,60	1,40	333,33
6. Услуги АТЦ	4,90	0,00	-4,90	26,70	4,90	-21,80	143,80	-138,90	3,41
Всего затрат	738,80	684,80	-54,00	4422,40	1838,90	-2583,50	1654,60	184,30	111,14

\*Составлено автором

Как видно из табл. 2, с начала 2014 года расходы ремонтно-строительного участка фактически составили 1 838,9 тыс. сомов, по сравнению с аналогичным периодом 2013 года произошло увеличение на 184,3 тыс. сомов или 11,1%.

Распределение затрат ремонтно-строительного участка по главным и вспомогательным МВЗ представим в таблице 3.

Таблица 3 - Распределение затрат ремонтно-строительного участка Филиала «Комбинат Макмалзолото» за июнь и первое полугодие 2014 г.\*

Распределение затрат РСУ	За июнь 2014 г.			С начала 2014 г.			факт. 2013 г.	Откл. от факта 2013 г.	
	план	факт	откл.	план	факт	откл.		сом	%
Золотоизвлекательная фабрика	163,30	271,00	107,70	1424,90	799,70	-625,20	323,00	476,70	247,59
Автотранспортный цех	154,40	157,20	2,80	463,00	321,70	-141,30	220,30	101,40	146,03
Рудник "Макмал"	70,40	151,40	81,00	430,40	210,20	-220,20	273,70	-63,50	76,80
Административно-хозяйственный отдел	145,20	105,20	-40,00	1490,60	406,90	-1083,70	599,10	-192,20	67,92
Химическая лаборатория	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	29,30	-29,30	0,00
Служба общественного питания	29,70	0,00	-29,70	89,10	18,80	-70,30	0,00	18,80	0,00
Участок водоснабжения и канализации (ЖКХ)	15,30	0,00	-15,30	45,90	30,10	-15,80	194,80	-164,70	15,45
Дорожно-эксплуатационный участок	40,50	0,00	-40,50	121,40	0,00	-121,40	0,00	0,00	0,00
Гостиница	38,10	0,00	-38,10	114,30	0,00	-114,30	0,00	0,00	0,00
Центральный склад	54,50	0,00	-54,50	163,40	0,00	-163,40	0,00	0,00	0,00
Отдел военной и пожарной охраны	1,40	0,00	-1,40	1,50	15,90	14,4	0,00	15,90	0,00
Отдел технического контроля	0,00	0,00	0,00	0,00	35,60	35,60	14,40	21,20	247,22
Оздоровительный комплекс	26,00	0,00	-26,00	77,90	0,00	-77,90	0,00	0,00	0,00
<b>Итого</b>	<b>738,80</b>	<b>684,80</b>	<b>-54,00</b>	<b>4422,40</b>	<b>1838,90</b>	<b>-2583,50</b>	<b>1654,60</b>	<b>184,30</b>	<b>111,14</b>

\*Составлено автором

Как видно из табл. 3, расходы ремонтно-строительного участка распределяются между основными местами возникновения затрат, т.е. золотоизвлекательной фабрикой, автотранспортным цехом и рудником «Макмал», также и вспомогательными - административно-хозяйственным отделом, химической лабораторией, службой общественного питания, участком водоснабжения и канализации, дорожно-эксплуатационным участком и т.д. Большой внутренний спрос на услуги этого подразделения приходится на золотоизвлекательную фабрику, за 6 месяцев 2014 года в суммовом измерении это составило 799,70 тыс. сомов, что составляет 43,5% всех затрат.

Общее представление о функционировании системы контроллинга затрат по каждому центру ответственности дает блок-схема, представленная на рис.2.

Необходимо отметить важность такой функции контроллинга, как ориентация и координация работ по планированию для обеспечения реалистичности и достижимости плановых показателей, а также координации и сопоставимости системы показателей отчетности с планами.

Для управления затратами важно, чтобы плановые издержки определялись не только в целом по предприятию, по отдельным видам продукции, но и в разрезе центров ответственности.

Одним из инструментов для принятия решений, планирования и контроля является управленческая отчетность.

На наш взгляд, система показателей отчетности по контроллингу должна быть шире и обеспечивать возможность факторного разложения размера отклонения контролируемого показателя от плана и анализа его причин.

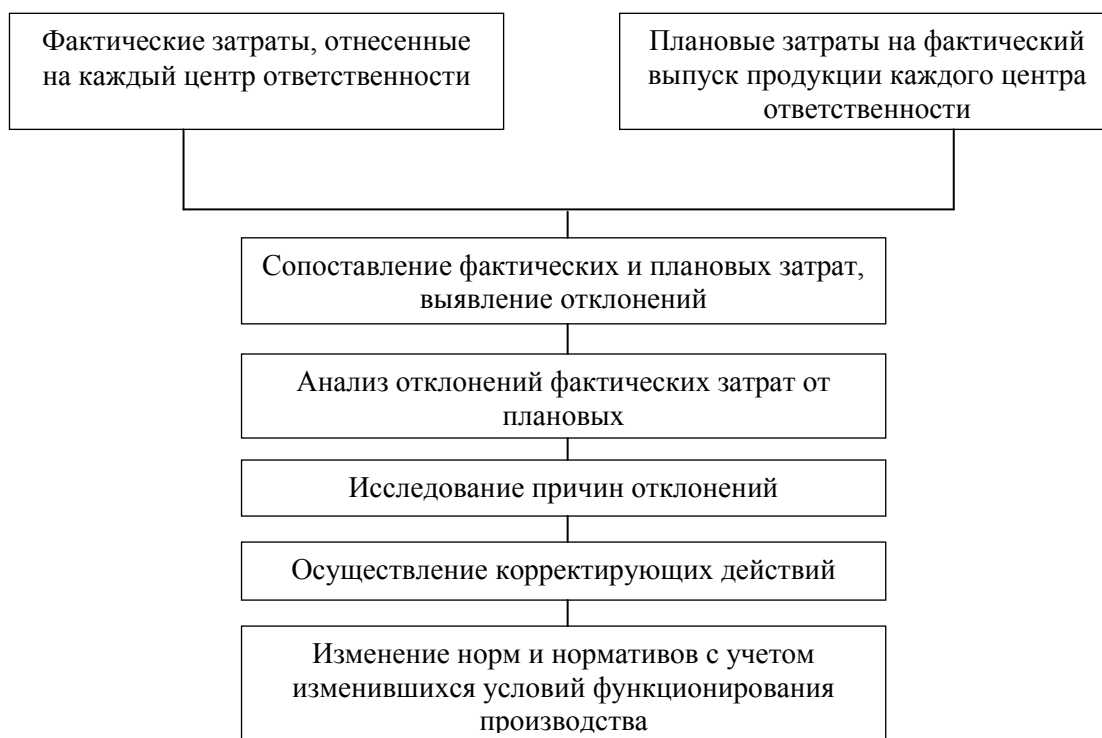


Рис. 2. Функционирование системы контроллинга затрат по центрам ответственности

При формировании системы показателей отчетов следует обеспечить сводимость показателей по уровням управления от низшего к высшему. Показатели отчетности нижестоящего уровня в организационной структуре контроллинга являются факторными по отношению к отчетности следующего более высокого уровня. На выходе должен появиться сводный отчет о затратах предприятия в целом. Такой подход дает возможность аргументировано обосновать причины отклонений фактических величин от предусмотренных плановыми заданиями.

С учетом вышеизложенного, нами разработан пакет внутренней управленческой отчетности, включающий взаимосвязанные формы отчетов трех уровней.

На первом уровне - свод затрат на производство и реализацию продукции по предприятию в целом в разрезе центров ответственности с учетом изменения остатков незавершенного производства и готовой продукции на конец отчетного периода.

Формы второго уровня - это отчеты центров ответственности о затратах с выделением информации о входящем в центр ответственности внутрикомбинатовском обороте и изменении остатков незавершенного производства на конец периода по сравнению с началом, а также отчет по центральному складу об изменении остатков готовой продукции на конец периода по сравнению с началом.

Формы третьего уровня - это расшифровки показателей, содержащихся в отчетах второго уровня.

По нашему мнению, отчеты по центрам ответственности дадут возможность оценить вклад каждого подразделения в общий успех организации.

В предлагаемых нами формах отчетности при необходимости аналитические показатели могут меняться или расширяться в формах отчетности в зависимости от глубины аналитики и потребностей системы управления в оперативной детализированной информации.

Особенностью данных в диссертационной работе рекомендаций по формированию показателей управленческой отчетности является его привязка к конкретным центрам затрат, сочетающаяся с обобщением результатов по предприятию в целом. Кроме того, в них отражены методические указания по расчету индивидуальных и сводных показателей.

Наличие же в отчетности центров ответственности прогнозных показателей ориентирует их деятельность на достижение тактических и стратегических целей. Сам факт ведения контроля, учета и отчетности по центрам ответственности повышает дисциплину и ответственность его руководителей и исполнителей, является стимулом к тому, чтобы хорошо выполнять свою работу.

Таким образом, можно говорить о методологической координации центров затрат и применяемых методов, что является научной основой эффективно работающей системы, обеспечивающей качественно новый уровень управления предприятием.

По нашему мнению, наши предложения позволят всесторонне оценить состояние производственной системы и экономики предприятия, выявить слабые стороны и резервы, причины деформаций.

**В третьей главе «Тенденции и перспективы развития контроллинга в современных условиях»** рассмотрены основные этапы внедрения контроллинга на предприятии, исследован процесс интеграции системы контроллинга в процесс принятия управленческих решений на предприятии, а также определены перспективы развития контроллинга в условиях рыночной экономики.

На наш взгляд, реализация предложенных в работе мероприятий по внедрению системы контроллинга на предприятии должно происходить поэтапно:

1) подготовительный этап (изучение текущего состояния предприятия, экспресс-анализ);

2) этап внедрения контроллинга;

3) этап автоматизации (в случае необходимости).

В свою очередь второй этап должен включать следующие моменты:

- изменения в системе управления;
- изменения в организационной структуре;
- информационные потоки в системе предприятия;
- персонал и возможные проблемы.

Прежде всего, руководство предприятия должно четко понимать и представлять сущность, цели и функции контроллинга. В этом аспекте для Филиалов «Комбинат Макмалзолото», «Терексайский рудник» ОАО «Кыргызалтын» предлагается следующее понятие контроллинга. Это концепция управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, которая включает постановку целей (как для предприятия в целом, так и его подразделений), текущий сбор и обработку информации для принятия управленческих решений, осуществление функций оперативного контроля

отклонений фактических показателей деятельности предприятия от плановых, их оценки и анализа, а также выработку возможных вариантов управленческих решений, позволяющих в итоге оптимизировать затраты и прибыль.

В период изменений считаем целесообразным создание службы контроллинга, которая имела бы возможность получать всю необходимую ей информацию и претворять ее в рекомендации для принятия управленческих решений руководителями предприятия.

При создании службы контроллинга на предприятии необходимо учитывать следующие основные требования - служба контроллинга должна:

- иметь возможность получать необходимую ей информацию из бухгалтерии, отдела экономического анализа и прогнозирования и службы снабжения.

- иметь возможность и полномочия организовывать с помощью других экономических служб сбор дополнительной информации, требуемой ей для анализа и выводов, но не содержащейся в существующих документах финансово-экономических служб.

- иметь возможность внедрять новые процедуры сбора аналитической информации на постоянной основе.

- иметь возможность быстро доводить информацию до сведения высшего руководства предприятия.

- быть независимой от той или иной финансово-экономической службы.

В соответствии с вышеприведенными требованиями и существующими вариантами создания службы контроллинга для Филиала «Комбинат Макмалзолото» ОАО «Кыргызалтын» нами предложена следующая структура службы контроллинга (рис.3).



Рис. 3. Предлагаемая структура службы контроллинга Филиала «Комбинат Макмалзолото» ОАО «Кыргызалтын»

В Филиале «Комбинат Макмалзолото» ОАО «Кыргызалтын» целесообразно подчинить службу контроллинга напрямую генеральному директору, таким образом, начальник службы контроллинга получает достаточно высокий статус и независимость от начальников других финансово-экономических служб. Более того, служба контроллинга ставится в некотором роде привилегированное положение, поскольку приказом генерального



директора остальные службы обязуются предоставлять службе контроллинга всю необходимую информацию.

Принципиальное отличие службы контроллинга от других финансово-экономических служб состоит в том, что она решает задачи улучшения экономической работы, т.е. стратегические задачи.

В целом исследование вопросов внедрения контроллинга на предприятии позволили определить ряд факторов, влияющих на оперативность внедрения, а также преимущества и недостатки контроллинга (табл.4).

Таблица 4 - Эффект от внедрения контроллинга на предприятии\*

Фактор, влияющий на оперативность внедрения	Преимущества контроллинга	Недостатки контроллинга
Эффект от внедрения: • экономический, • социальный.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Повышение прибыльности и гибкости предприятия в краткосрочном и долгосрочном периодах;</li> <li>Новая возможность быстрого передвижения по службе вследствие создания отдела контроллинга (повышение статуса).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Несовершенство существующих методов анализа;</li> <li>Угроза статусу групп (бухгалтерии, отдела экономического анализа и прогнозирования и т.п.) и лиц (начальников соответствующих отделов).</li> </ul>
Совместимость: • с корпоративной культурой; • с методами информационного обеспечения управления.	Зависит от предприятия.	<ul style="list-style-type: none"> <li>В среднем невысокая совместимость с корпоративной культурой;</li> <li>Низкая совместимость с традиционными системами информационного обеспечения.</li> </ul>
Сложность внедрения	Простота моделей.	Усложнение по сравнению с традиционными методиками; необходимость дополнительного обучения.
Этапность внедрения, возможность проведения эксперимента	Возможность начать с внедрения в одном подразделении, чтобы затем распространить опыт на все предприятие.	Полный эффект наблюдается только после внедрения на всем предприятии в целом.
Проявление	Первые результаты сразу видны руководителю.	Полный результат появляется нескоро.

\*Составлено автором

Несомненно, контроллинг – новое явление в организации, поэтому его внедрение может вызвать сопротивление.

Как обычно, при различных нововведениях часто используется традиционный подход, при котором весь процесс осуществляется так называемой «рабочей группой», однако было бы более эффективно привлекать к этой работе тех, кто будет непосредственно осуществлять практическую деятельность в новых условиях.

Анализ и использование опыта применения различных форм вовлечения работников в процесс управления позволяет нам сформулировать ряд рекомендаций по участию работников в становлении системы контроллинга. Эти рекомендации касаются различных этапов внедрения нововведений.

1. Основанием для начала внедрения управленческого учета и контроллинга должны стать заявления ведущих специалистов и высшего руководства предприятия, которые должны, с одной стороны, вызвать тревогу у работников предприятия за свою судьбу, а с другой, желание сделать все необходимое, чтобы улучшить положение дел. Содержание таких заявлений может быть самым разным, к примеру: «показатели деятельности нашего предприятия ухудшаются», «на других предприятиях управленческий учет и контроллинг дает хорошие результаты», «нам нужно усилить работу по стратегическому планированию с учетом внешних факторов» и т.п.

2. Необходимо закрепить в коллективном сознании необходимость, целесообразность, эффективность и неотвратимость внедрения системы контроллинга. В первую очередь это необходимо высшему руководству и руководителям подразделений. Вторыми в этой цепочке должны быть специалисты, работники отдела экономического анализа и прогнозирования, бухгалтерии, службы снабжения и т.д. Сотрудники этих подразделений должны быть максимально вовлечены в процесс внедрения, так как они будут максимально задействованы и играть ключевые роли в обеспечении функционирования системы управленческого учета и контроллинга. Также необходимо доведение основ концепции контроллинга до максимального числа работников через внутреннюю систему обучения, проведение семинаров, конференций, выпуск специальных информационных листов, что позволяет достигнуть определенного уровня знания и понимания проблемы.

3. Необходимо сформировать команду лидеров. Эта же команда может подобрать специалиста на должность руководителя службы контроллинга, который должен обладать широкими знаниями и опытом в области управления, а главное, быть независимым в суждениях и мнении, которое готов высказать на любом уровне.

Целесообразно проводить отбор сотрудников в службу контроллинга на конкурентной основе, как из работников предприятия, так и со стороны, при этом следует использовать описание профессиональной деятельности и требований к исполнителю (должностную инструкцию).

К сожалению, часто происходит так, что руководство имеет достаточное представление о том, в каких направлениях идти, но не доводит это до своих сотрудников или доводит не в полном объеме, то есть отсутствует коммуникация между руководством и сотрудниками. Без коммуникаций ни одно нововведение не может быть эффективно внедрено. Часто не только само нововведение, а то, каким образом оно доводится до персонала, как вовлечены сотрудники в его реализацию, играет важную роль в получении высокого результата.

В зарубежных странах контроллинг уже давно воспринимается как отдельная самостоятельная наука в отличие от ситуации в Кыргызской Республике, где контроллинг находится на начальной стадии своего становления и осмысления. Система образования в настоящее время готовит специалистов в области бухгалтерского учета, анализа и аудита. Не так давно высшие учебные заведения ввели в свои программы такие дисциплины как «Управленческий учет» и «Стратегический менеджмент», в рамках которых пытаются дать характеристику и раскрыть, на сколько это возможно, термин «контроллинг». Однако этого недостаточно. С целью развития контроллинга в

нашей стране необходимо в числе первых мер предпринять введение в учебные программы дисциплины «Контроллинг». Это позволит значительно сократить разрыв между фактическими нуждами предприятий (в большей степени крупных), которые перенимают опыт западных корпораций, и знаниями, навыками и способностями, которые студенты получают в высших учебных заведениях.

Как правило, на отечественных предприятиях можно наблюдать присутствие лишь отдельных элементов контроллинга, задачи которого выполняются службами бухгалтерии, менеджерами, планово-экономическим отделом. В результате, возникает ряд негативных моментов, а именно:

- отсутствует человек, ответственный за получение тех или иных показателей;
- оперативный характер управленческого учета не дает возможности планировать на долгосрочную перспективу;
- недостаточная актуальность информации;
- отсутствует единая для всей организации, подразделений методология планирования и бюджетирования.

Так, все элементы должны функционировать согласованно, «системно», что позволит с легкостью и быстротой достигать намеченные цели.

Контроллинг может быть представлен и как обучающая система, направленная на выявление внутреннего потенциала, на использование резервов и способностей персонала.

В целом контроллинг, не смотря на имеющиеся пробелы в методологии и трудности адаптации в наших условиях экономической деятельности, способен принести предприятию оценимую пользу.

## **ВЫВОДЫ И ПРАКТИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ**

Проведенное диссертационное исследование позволило сформулировать следующие выводы и практические рекомендации:

1. Базовые проблемы предприятия непосредственно связаны с его институциональной и структурной перестройкой, выражающейся в изменении форм, методов и инструментов управления. Это объясняется усиливающимся влиянием внешней и внутренней среды на качество управления, которое в современных хозяйственных условиях можно обеспечить лишь при изменении качества всех элементов управленческого информационного пространства, включающего экономические, кадровые, экологические, научные, материальные, технические и другие элементы. Таким управленческим инструментом, который обеспечивает контроль на всех этапах и уровнях хозяйственного процесса в каждый момент является контроллинг, получивший сегодня широкое распространение во всем мире.

2. В диссертационной работе развиты теоретические положения, характеризующие предметную область контроллинга и позволяющие представить контроллинг как концепцию управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, которая включает постановку целей (как для предприятия в целом, так и его подразделений), текущий сбор и обработку информации для принятия управленческих решений, осуществление функций оперативного контроля отклонений фактических показателей деятельности предприятия от плановых, их оценки и анализа, а также выработку возможных

вариантов управленческих решений, позволяющих в итоге оптимизировать затраты и прибыль.

3. Проведенное исследование относительно определения места и роли контроллинга в управлении предприятием показало, что по сути стратегический учет и контроллинг органически вписываются в систему управленческого учета, во-первых, потому что предназначены для управления компанией, а во-вторых, поскольку используют единые с текущим учетом для управления приемы и методы, ориентированные на приростные затраты и результаты, маржинальный доход, учет по сегментам деятельности и т.п.

4. В рамках концепции контроллинга конкретизированы функции управленческого учета в направлении формирования широкого спектра внутренней информации о различных сторонах деятельности предприятия, предназначенной для разных пользователей, осуществляющих свою деятельность в системе управления предприятием.

В указанном контексте получила развитие проблема учета и контроля параметров по центрам ответственности в направлении формирования оперативной информации об изменениях и их причинах для принятия эффективных управленческих решений.

5. Система управленческой отчетности должна представлять всем уровням управления достаточную информацию, раскрывающую общую картину состояния производства, существующие и потенциальные проблемы, неэффективное использование ресурсов.

В связи с этим, нами разработан пакет внутренней управленческой отчетности, включающий взаимосвязанные формы отчетов трех уровней, и даны рекомендации по формированию их показателей. Особенностью данных рекомендаций является его привязка к конкретным центрам затрат, сочетающаяся с обобщением результатов по предприятию в целом. Отчеты по центрам ответственности дадут возможность оценить вклад каждого подразделения в общий успех организации.

По нашему мнению, эти предложения позволят всесторонне оценить состояние производственной системы и экономики предприятия, выявить слабые стороны и резервы, причины деформаций.

6. Диссертантом разработаны методические рекомендации по формированию и организационному оформлению службы контроллинга на предприятии. Их использование в практической деятельности позволит определить место и роль службы контроллинга в системе управления предприятием, упорядочить ее отношения с руководством, функциональными службами и подразделениями. В связи с этим даны рекомендации по вопросам позиционирования, подчиненности службы контроллинга, а также содержанию ее функций и компетенций.

7. Представлены основные этапы и содержание работы по вовлечению персонала в работу по внедрению системы управленческого учета и контроллинга. Разработаны рекомендации по подбору персонала в службу контроллинга, последовательность и содержание описания профессиональной деятельности контроллера.

8. В зарубежных странах контроллинг уже давно воспринимается как отдельная самостоятельная наука в отличие от ситуации в Кыргызской Республике, где контроллинг находится на начальной стадии своего

становления и осмысления. В этой связи, в вопросах перспектив развития контроллинга в нашей республике отдельная роль должна отводиться системе образования. С целью развития контроллинга в нашей стране необходимо ввести в учебные программы дисциплину «Контроллинг». Это позволит значительно сократить разрыв между фактическими нуждами предприятий (в большей степени крупных) и знаниями, навыками и способностями, которые студенты получают в высших учебных заведениях.

## СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Омуркулова Г.К. Управленческий учет в сравнении с финансовым учетом [Текст] / Г.К. Омуркулова // Экономика в процессе перехода к рынку: сб. науч. тр. - Бишкек, 2003. - С.340- 342.
2. Омуркулова Г.К. Организация контроллинга в странах с развитой рыночной экономикой [Текст] / Г.К. Омуркулова // Известия КНТУ им. И. Раззакова. - Бишкек, 2005. - № 7. - С. 189-195.
3. Омуркулова Г.К. Организация и внедрение системы контроллинга на предприятиях [Текст] / Г.К. Омуркулова // Инновации в образовании, науке и технике: сб. науч. тр. Известия КГТУ им. И. Раззакова. - Бишкек, 2006. - № 9. - С. 386-390.
4. Омуркулова Г.К. Структура элементов контроллинга и их применение в управлении предприятием [Текст] / Г.К. Омуркулова // Материалы Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии «Исраиловские чтения». Вестник КНУ им. Ж. Баласагына. - Бишкек, 2011. - С. 252-256.
5. Омуркулова Г.К. Роль и место управленческого учета и контроллинга в современном управлении промышленным предприятием [Текст] / Г.К. Омуркулова // Вестник КЭУ им. М. Рыскулбекова. - Бишкек, 2011. - № 3(19). - С. 75-77.
6. Омуркулова Г.К. Совершенствование учета затрат с применением системы «Директ-Костинг» [Текст] / Г.К. Омуркулова // Материалы Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии «II Исраиловские чтения». Вестник КНУ им. Ж. Баласагына. - Бишкек, 2012. - . С. 82-86.
7. Омуркулова Г.К. Контроллинг в системе менеджмента [Текст] / Г.К. Омуркулова // Вестник КЭУ им. М. Рыскулбекова. - Бишкек, 2013. - №2 (25). - С. 280-282.
8. Омуркулова Г.К. Оценка результативности взаимосвязи стратегического и оперативного контроллинга на предприятии [Текст] / Г.К. Омуркулова // Вестник КЭУ им. М. Рыскулбекова. - Бишкек, 2013. - С. 163-166.
9. Омуркулова Г.К. Применение системы «директ-костинг» на предприятиях золотодобывающей отрасли [Текст] / Г.К. Омуркулова // Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. - Бишкек, 2014. - № 2 (5). - С. 186-191.
10. Омуркулова Г.К. Учет затрат и калькулирование себестоимости на предприятиях золотодобывающей отрасли [Текст] / Г.К. Омуркулова // Вестник КЭУ им. М.Рыскулбекова. - Бишкек, 2014. - № 3 (30). - С. 281-284.

11. Омуркулова Г.К. Использование инструментов контроллинга в целях управления затратами предприятия [Текст] / Г.К. Омуркулова // Ж. «Аль-Пари». - Алматы., 2014. - №3-4 (79-80). - С. 106-109.
12. Ногойбаева Э.К., Омуркулова Г.К. Теоретическое содержание понятий «контроллинг» и «контроль» [Текст] / Э.К. Ногойбаева, Г.К. Омуркулова // Вестник КЭУ им. М. Рыскулбекова. - Бишкек, 2015. - № 3 (30).- С. 281-284.
13. Омуркулова Г.К. Внедрение системы контроллинга на предприятия Кыргызской Республики на опыте зарубежных стран [Текст] / Г.К. Омуркулова // Научная дискуссия: вопросы экономики и управления. сб. ст. по материалам XVI междунар. науч.- практ. конф. Часть II. – М.: Интернаука, 2016. - № 1 (45). - С. 122-128.
14. Омуркулова Г.К. Проблемы внедрения управленческого учета на предприятиях Кыргызской Республики [Текст] / Г.К. Омуркулова // Ж. «Проблемы современной науки и образования». – М.: Олимп, 2016. - № 4(46). - С. 74-76
15. Омуркулова Г.К. Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях Кыргызской Республики [Текст] / Г.К. Омуркулова // Сибирский торгово-экономический журнал. – Омск, 2016. - № 1(22). - С. 170-173.
16. Исраилов М.И., Омуркулова Г.К. Место контроллинга в системе управленческого учета [Текст] / Г.К. Омуркулова // Ж. «Известия вузов Кыргызстана». – Бишкек: Наука и новые технологии, 2016. - № 2. - С. 67-71.

**Өмүркулова Гүлмира Кадырбердиевнанын 08.00.12 - Бухгалтердик эсеп, статистика адистиги боюнча экономикалык илимдеринин кандидаты деген илимий даражасын изденуугө көрсөтүлгөн «Контроллинг башкаруу эсебинин бир чакан системасы катары (Кыргыз Республикасынын алтын казып алуу өнөр жайынын мисалында)» аттуу диссертациялык ишинин РЕЗЮМЕСИ**

**Негизги сөздөр:** башкаруу эсеби, контроллинг, башкаруучу чечимдер, контроллер.

**Изилдөөнүн объектиси** - контроллингтин ишканада рыноктук механизм иштеп чыгуунун, жайылтуунун жана пайдалануунун натыйжалуулугун жогорулатуу.

**Изилдөөнүн предмети** - башкаруу эсеп жана контроллинг ишкананын башкаруу системасынын негизги элементтери катары, ошондой эле контроллингтин иштеп чыгуу механизмде жана киргизүү процессинде келип чыккан экономикалык жана социалдык мамилелер.

**Иштин максаты** - ишкананын башкаруусунун негизги элементинин жана башкаруучулук инновациянын маанилүү фактору катары контроллингтин илимий концепциясын иштеп чыгуу, ошондой эле өзгөчөлүктөрүн жана практикада колдонуунун мыйзам ченемдүүлүгүн аныктоо.

**Изилдөөнүн методдору.** Изилдөөдө теориялык жана эмпирикалык изилдөө ыкмалары, салыштырмалуу анализдин ыкмалары, систематизациялоо, маалыматтардын логикалык байланыш ыкмалары колдонулган.

**Алынган натыйжалар жана алардын жаңылыгы.** «Контроллинг» категориясынын жана анын аткаруучу иш-милдеттеринин экономикалык мазмунун теориялык ачылышы; башкаруу эсеп жана отчеттуулук системасында стратегиялык мүнөздөгү проблемаларын чечүүдө жогоруу эффективдуу башкаруу инструменти катары контроллингдин негизделиши жана ролу; контроллингтин бизнестеги жаңылыктардын иштеп чыгууну камсыз кылуучу жана ишке киргизүү процесстерине позитивдүү таасиринин ачылышы; контроллингти ишканага ишке киргизүү жана иштеши, анын финансылык системасын өбөлгө уюштуруу борборлорунун пайданы жогорулатууга, башкаруу сапатын сарптоолордон камсыз кылууга өркүндөтүүсү негизделген; ички башкаруу отчеттуулук пакети менен конкреттүү борборлоруна чыгымдарды байланыштыруу натыйжалары боюнча иштелип чыккан; практика жузундо контроллингтин ишканада чарба жүргүзүүчү бир нече ыкмаларын жана инструменттерин оптималдаштыруунун натыйжалары иштелип чыккан жана киргизилген.

**Колдонуу даражасы.** Белгиленген диссертациядагы башкаруу эсебин жана контроллингти уюштуруу боюнча жоболор, тыянактар жана сунуштар "Кыргызалтын" ААКнун "Макмалалтынкен Комбинаты", "Терексай рудниги" Филиалдарына сунушталган жана практикалык жузуно алынган.

**Колдонуу тармагы.** Диссертациялык изилдөөнүн негизги натыйжаларын КР ишканаларында башкаруу эсебин жана контроллингти уюштуруу системасын методологиялык негиздери катары пайдаланылышы мүмкүн.

## РЕЗЮМЕ

**диссертации Омуркуловой Гулмиры Кадырбердиевны на тему:  
«Контроллинг как подсистема управленческого учета (на примере  
золотодобывающей промышленности Кыргызской Республики)» на  
соискание ученой степени кандидата экономических наук по  
специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика**

**Ключевые слова:** управленческий учет, контроллинг, управленческие решения, контроллер.

**Объект исследования** - рыночный механизм разработки, внедрения и повышения эффективности использования контроллинга на предприятии.

**Предмет исследования** - управленческий учет и контроллинг как ключевые элементы системы управления предприятием, а также экономические и социальные отношения, возникающие в процессе внедрения и функционирования механизма контроллинга.

**Цель работы** - разработка научной концепции контроллинга в качестве важного фактора управленческой инновации и ключевого элемента управления предприятием, а также выявление особенностей и закономерностей его практического применения.

**Методы исследования.** В исследовании применялись методы теоретического и эмпирического исследования, методы сравнительного анализа, систематизации, приемы логической увязки данных.

**Полученные результаты и их новизна.** В теоретическом аспекте раскрыто экономическое содержание категории «контроллинг» и выполняемые им функции; обоснована роль контроллинга в системе управленческого учета и отчетности в качестве высокоэффективного управленческого инструмента в решении проблем стратегического характера; раскрыто позитивное воздействие контроллинга на процессы, обеспечивающие разработку и внедрение нововведений в бизнесе; обосновано, что внедрение и функционирование контроллинга на предприятии обеспечивает совершенствование его финансовой системы, способствует организации центров прибыли, повышению качества управления затратами; разработан пакет внутренней управленческой отчетности с привязкой к конкретным центрам затрат, сочетающийся с обобщением результатов по предприятию в целом; разработан и апробирован на практике механизм внедрения методов и инструментов контроллинга, способствующий оптимизации результатов хозяйствования предприятия.

**Степень использования.** Сформулированные в диссертации положения, выводы и предложения по организации управленческого учета и внедрению контроллинга рекомендованы и приняты к внедрению в практической деятельности Филиалов ОАО «Кыргызалтын» «Комбинат Макмалзолото», «Терексайский рудник».

**Область применения.** Основные результаты диссертационного исследования могут быть использованы в качестве методологической основы организации системы управленческого учета и контроллинга на предприятиях КР.



## RESUME

**dissertation of Omurkulova Gulmira Kadyrberdievna on the theme "Controlling as a subsystem of the management account (for example, the gold mining industry of the Kyrgyz Republic)", presented for the degree of candidate of economic sciences on specialty 08.00.12 - Accounting, statistics**

**Keywords:** management accounting, controlling, management decisions, the controller.

**The object of study** - the development of a market mechanism, vne-dreniya and more efficient use of controlling in the enterprise.

**Subject of research** - management accounting and controlling as key elements of enterprise management system, as well as economic and social relations arising in the process of implementation and operation of the controlling mechanism.

**The purpose of work** - the development of the scientific concept of controlling as an important factor in the management of innovation and a key element of enterprise management, as well as to determine the characteristics and laws of its practical application.

**Research methods.** The study applied the methods of theoretical and empirical research methods of comparative analysis, systematization, receptions logical data link.

**The results and their novelty.** The theoretical aspect of the disclosed economic content "controlling" category and the functionality thereof; It justified the role of controlling the system of management accounting and reporting as a highly effective management tool in addressing the problems of a strategic nature; discloses a positive impact on controlling the processes that ensure the development and implementation of innovations in business; It proved that the implementation and operation of controlling the company provides the improvement of its financial system, contributes to the organization of profit centers, improving cost management quality; It developed a set of internal management reports with reference to specific cost centers, combined with the generalization of the results of the enterprise as a whole; developed and tested in practice, the mechanism of implementation methods and controlling tools, helps to optimize the results of management of the enterprise.

**The degree of use.** Formulated in the thesis position, conclusions and proposals for the organization of management accounting and controlling the implementation of recommended and approved for implementation in practice the branches of "Kyrgyzaltyn" "Makmalzoloto Combine", "Tereksai mine."

**Application area.** The main results of the research can be used as a methodological basis for the organization of the system of management accounting and controlling at the enterprises of the KR.





