

І.Б. Стефанюк

Кандидат економічних наук, доцент

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗАПРОВАДЖЕННЯ КОНТРОЛІНГУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Підприємницька діяльність, як відомо, здійснюється в різних галузях економіки й у різних організаційно-правових формах, проте успіх бізнесу безпосередньо залежить від спроможності залучення до його організації необхідного капіталу, правильного визначення об'єктів інвестування та ефективного використання в процесі господарських операцій наявних ресурсів. Відтак будь-яке підприємництво складається з трьох взаємопов'язаних елементів: інвестиційної, операційної та фінансової діяльності. Для їх узгодження існує специфічна функція – управління, яке забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання діяльності¹.

У свою чергу, в системі управління фінансами все більшу роль відіграє підготовка інформації для ухвалення необхідного рішення. “У вузькому значенні прийняття рішення – це вибір одного із двох і більше альтернативних варіантів, який дасть змогу досягти мети діяльності підприємства або вирішити поточну проблему. Процес прийняття рішення передбачає не тільки вибір найкращого варіанта, але й визначення альтернативних варіантів, встановлення критеріїв вибору, їх оцінки”².

При цьому чим довший період, на який розрахована дія рішення, тим більше факторів необхідно врахувати менеджерам при його підготовці. Але і це не гарантує успіху в недалекому майбутньому, оскільки суб'єкт підприємницької діяльності (далі – СПД) постійно перебуває під впливом нестабільності законодавства, конкуренції, появи нових технологій, зростання вимогливості споживачів тощо.

Тому для довгострокового успішного функціонування СПД повинен мати дуже чутливий механізм саморегулювання (ряд передових фірм світу використовує назву “контролінг”).

Контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на виробничо-господарську діяльність у минулому, сьогоденні і майбутньому, комплексний підхід до виявлення і розв'язання проблем, що постають перед тим чи іншим підприємством. Завдяки цьому система контролінгу сприяє адаптації стратегічних завдань СПД до швидкоплинних умов зовнішнього середовища, узгодженню оперативних планів (бюджетів) зі стратегічними планами розвитку підприємства, створенню системи забезпечення керівників різних рівнів інформацією для управління, організації системи контролю за виконанням планових показників, внесенню необхідних змін при виявленні відхилень. Тобто контролінг забезпечує створення гнучкої структури управління підприємством, яка може оперативно реагувати на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища.

В Україні контролінг як нове явище в теорії і практиці сучасного управління, що виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку, контролю і менеджменту³, поки що не знайшов застосування,

незважаючи на відсутність вагомих фінансових результатів навіть у підприємств-монополістів.

Мета статті — дослідити досвід Російської Федерації із запровадження контролінгу в народне господарство та його вплив на підвищення ефективності управління суб'єктами підприємницької діяльності. Виявлення позитивних змін у функціонуванні підприємств, які застосовують контролінг, слугуватиме аргументом для здійснення організаційних заходів із запровадження контролінгу в діяльність вітчизняних підприємств і організацій.

Поширення контролінгу в Росії почалось в 90-х рр. і здійснювалося в основному за німецьким сценарієм. Нагадаємо, що зростання попиту на послуги щодо удосконалення управління підприємствами з огляду на нові виклики часу (ризик) привело до появи в Німеччині у 70-ті рр. минулого століття ряду наукових і освітніх організацій, які почали займатися розв'язанням цієї проблеми. Першим було створено Інститут контролерів з питань освіти у сфері планування підприємства і обліку, який порушив питання підготовки відповідних кадрів.

Водночас у 1971 р. німецьким вченим, доктором Альбрехтом Дайле було засновано Академію контролінгу. На думку цього автора: “Контролінг — це процес, що розуміється як опанування економічної ситуації на підприємстві. Кожний менеджер несе відповідальність за реалізацію контролінгу”⁴. А. Дайле зазначає, що хибними є два крайні погляди на особу контролера: “Одна крайня точка зору полягає в тому, що контролер і є той самий раб розрахунків, який все рахує, веде протокол і з гострим олівцем у руці за всім стежить, краще всіх усе знає і дивиться іншим під руки. Інша крайність — приписувати контролеру всеохоплююче право вето. Це означає, що без “о'кей” контролера нічого не відбувається. У такому випадку він має бути ще й генеральним директором”⁵.

Фактично А. Дайле стверджує, що покликання контролера (*працівника, наділеного функціями контролінгу — Авт.*) полягає в тому, щоб подати сигнал, якщо є небезпека “сісти на міліну”, коли розпадаються взаємозв'язки між доходами, затратами і прибутком. Тому контролер, у трактуванні А. Дайле, не контролює, “а дбає про те, щоб кожен міг контролювати себе сам у процесі досягнення поставлених керівництвом фірми цілей, насамперед щодо прибутку”⁶.

Передусім саме на базі праць таких німецьких вчених, як А. Дайле, Е. Майер, Р. Манн, Д. Хан, приблизно 15 років тому в Росії серед спеціалістів у царині економіки і управління почалось активне обговорення феномену контролінгу. Дискусії головним чином стосувалися походження терміну “контролінг” і його дефініцій, функцій і завдань, місця контролінгу в організаційній структурі управління підприємством⁷.

За результатом цих наукових досліджень 9 листопада 2000 р. на симпозіумі “Контролінг як філософія і методологія ефективного управління державних організацій і приватного бізнесу”, присвяченому 170-річчю Московського державного технічного університету ім. М. Баумана, було ухвалено рішення про створення Об'єднання контролерів (скорочено — ОК).

Згідно зі статутом, до цієї організації некомерційного партнерства можуть вступати особи, які професійно працюють у сфері контролінгу на підприємствах і в організаціях різних сфер народного господарства.

ОК є повноправним членом (з правом голосування) International Group of Controlling. Основними цілями ОК визначено: сприяння поширенню на підприємствах і в організаціях філософії і методології контролінгу з метою підвищення ефективності функціонування і росту рівня конкурентоздатності народного господарства Росії; забезпечення обміну професійною інформацією між спеціалістами, що займаються проблемами розробки і запровадження контролінгу, а також підготовкою кадрів для підприємств і організацій; сприяння підвищенню рівня професійної кваліфікації спеціалістів у сфері контролінгу.

Уже 4–5 жовтня 2001 р. за ініціативою ОК в Москві було проведено симпозиум “Теорія і практика контролінгу в Росії”. У подальшому подібні симпозиуми стали проходити двічі на рік. На першому з них з доповідями виступили: доктор економічних наук, професор С.Г. Фалько – “Контролінг в Росії: сучасний стан і найближча перспектива”; доктор технічних наук, професор В.В. Неудачина – “Інформаційні системи для реалізації контролінгу на підприємстві”; доктор економічних наук, професор Н.Г. Данилочкіна – “Практика контролінгу в компаніях холдингового типу”, а також представник IMA-Institute of Management Accountants (США) – “Контролінг, управлінський і фінансовий облік в США: цілі, функції, завдання”.

На шостому симпозиумі з контролінгу, який відбувся 10 жовтня 2003 р., першу доповідь на тему: “Практика контролінгу в країнах Східної Європи” зробив доктор Р. Майер, сподвижник автора сучасної концепції контролінгу – німецького професора Спеціальної вищої школи м. Кельна, керівника товариства “Економічна наука і практика в системі контролінгу і обліку” Ельмара Майера.

У своєму виступі Р. Майер зазначив, що “спеціалісти з контролінгу все частіше грають роль внутрішніх консультантів у всіх процесах підприємства. Вони беруть участь у побудові системи управління підприємством, що зорієнтована на вартість, і, звичайно, одним із важливих завдань контролера залишається організація процесів планування і бюджетування, а також участь у створенні та підтримці якісної щомісячної звітності”⁸.

Про запровадження у діяльність російських підприємств методик контролінгу свідчать виступи на симпозиумах практиків від виробництва. Так, на симпозиумі з питань контролінгу, який пройшов 22 жовтня 2004 р., доповідь на тему “Оперативний контролінг на ВАТ “Нижньотагільський металургійний комбінат” зробив начальник відділу цін, контролінгу і кошторисного нормування комбінату Д.А. Новоженів⁹, який зазначив, що основними функціями контролінгу на комбінаті є: створення, обробка, перевірка і надання системної управлінської інформації; підтримка і координація процесів планування, забезпечення інформації, контролю та адаптації. За словами доповідача, для забезпечення даних функцій на НТМК створено унікальну інформаційно-аналітичну систему, завдяки якій керівництво

завжди детально знає, як працює підприємство, тобто бачить весь комбінат “як на долоні”.

Там же на тему: “Контролінг в комерційному банку” виступила президент ВАТ КБ “Російський Південний Банк” Т.Г. Гунькіна, яка, зокрема, підкреслила, що в даний час контролінг для їх банку – це елемент системи управління з акцентом на плануванні й контролі.

Вже у 2005 р., 15 квітня, в Москві відбувся дев'ятий симпозіум, на якому виступили з доповідями: керівник компанії “HORVATH&PARTNER” професор Пітер Хорват – “Сучасний стан і тенденції розвитку контролінгу”; керівник групи контролінгу проекту “Калина” цього акціонерного товариства А. Гачко – “Практичне застосування системи контролінгу на ВАТ “АВТОВАЗ”; директор з проектів промислового сектора ТОВ “САП СНД і країни Балтії” С. Виноградов – “Актуальні питання контролінгу в практиці Промислового сектора SAP C.I.S”.

У доповіді С. Виноградова, зокрема, було порушено питання про паралельний облік затрат і розрахунок собівартості у відповідності з вимогами російських стандартів бухгалтерського обліку (РСБО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ); контролінг проектів в управлінні капітальним будівництвом; бюджетування на рівні холдингів, зв'язок процесів бюджетування і контролінгу з управлінням і оптимізацією мережі поставок. Як відзначив доповідач, практика SAP останніх 2–3-х років у промисловості Росії та СНД показала, що питання зниження виробничих витрат, обліку затрат, розрахунку собівартості продукції залишаються в центрі уваги керівництва промислових підприємств і компаній. Актуальним є розрахунок собівартості в багатопрофільному металургійному виробництві, наскрізна калькуляція, паралельний облік затрат і розрахунок собівартості з точки зору РСБО для цілей оподаткування прибутку і у відповідності з вимогами МСФЗ. Основний інструмент розв'язання цих завдань – функціональність “реєстру матеріалів” або “фактична калькуляція виробів” з диференціацією затрат за економічними затратами та/або статтям затрат.

У результаті наукової роботи, зовнішнім показником якої стали видані книги, а потім і проведені симпозіуми, в кінці минулого століття на ряді російських підприємств і в банківській сфері почалося запровадження контролінгу як підсистеми менеджменту.

Як стверджує Т.Г. Гунькіна¹⁰, поняття “контролінг” прийшло у банк із закордону в 1994 р. ВАТ КБ “Російський Південний Банк” не зразу прийшов до тієї системи контролінгу, що існує сьогодні. Були спроби запровадження методики трансфертних цін, системи бюджетування. Однак існуюча в ті роки АБС не давала можливості реалізувати все це в автоматичному режимі, тобто на підготовку звітних форм, їх аналіз йшло багато часу, втрачалася актуальність і оперативність одержаних результатів. Неодноразово обговорювалося питання щодо придбання програмного продукту, необхідного для отримання інформації та введення управлінського обліку в банку. Але видатки на придбання програмного продукту виявилися суттєвими і поставало питання щодо доцільності й необхідності таких затрат, тобто програма була б “дорожча” за результат”.

Тільки в кінці 2002 р. в банку було запроваджено ІБС “БІС-квіт” (модуль Аналіз Excel), що сприяло реалізації системи управлінського обліку — ключового моменту підсистеми контролінгу.

Система управлінського обліку, як стверджує президент банку, надає змогу опрацьовувати великі обсяги статистичної інформації, включаючи інформацію про діяльність підрозділів і окремих менеджерів, контролювати виконання планових завдань і приймати рішення, в тому числі ті, що відносяться до матеріального стимулювання працівників.

Управлінський облік став можливим після реалізації в банку проекту створення єдиного інформаційного простору і переведення його філій в додаткові офіси.

Єдиний інформаційний простір дозволив розв’язати такі завдання:

- Мати єдину базу даних, на основі якої розвиваються і вдосконалюються такі інструменти управління і контролю, як управлінський облік, управління якістю, оптимізація грошових і фінансових потоків у режимі реального часу.
- Додаткові офіси перетворити в центри продажу банківських продуктів, послуг і залучення клієнтів.
- Скоротити витрати на запровадження та супровід нових технологій.
- Усунути дублювання функцій і структурних підрозділів.
- Сконцентрувати кращих спеціалістів у галузі інформаційних технологій, обліку, планування та аналізу в головному офісі.
- Оперативно і в швидкісному режимі проводити обробку даних у цілому по банку.
- Відносно просто і за єдиним підходом обслуговувати і налагоджувати систему.
- Швидко і якісно просувати нові банківські продукти і послуги по всій системі банку одночасно.

Президент банку детально розповіла і про завдання контролінгу у сфері планування — визначення дій, необхідних для досягнення оперативних і стратегічних цілей: “Процес планування починається з вибору цілей для банку і рішення про те, що слід зробити для їх досягнення. Основна мета банку, як і будь-якої іншої організації, [...] визначається як її місія[...]. Місія нашого банку звучить так: “Збереження та примноження фінансових ресурсів наших партнерів[...]. Знання співробітниками місії банку, цілей, що виробляються на її основі, слугують базою усвідомлення загальних спільних і вироблення різних варіантів їх досягнення”¹¹. Саме за такого підходу було підготовлено стратегічну карту банку (рисунок).

За словами президента банку, діюча в ньому система контролінгу дає можливість не тільки контролювати і планувати свої затрати, але і підвищувати ефективність використання всіх видів ресурсів. Показник прибутковості активів “Російського Південного Банку” станом на 1 січня 2005 р. становить 7,1 %, тоді як в цілому по банківській системі Росії цей показник в середньому дорівнює 2,8 %. Показник прибутковості капіталу по банку досяг 37,1 %, тоді як в середньому по Росії — 19,4 %¹².



Рисунок. Стратегічна карта ВАТ КБ “Російський Південний Банк”

Заслугове на увагу і те, що в Росії бізнесменами використовуються програмні продукти контролінгу не тільки далекого зарубіжжя, а й російського походження. Серед них програма “Парус”, “Красний директор” “Галактика”, М-2 (табл. 1).

Таблиця 1

Основні програмні продукти контролінгу

Програмний продукт	Компанія-розробник	Анонсовані можливості	Позиція в рейтингу
Українські програмні продукти контролінгу			
Контролінг і бюджетування	Софтлайн	Наявність виділеної компоненти бюджетування: поточні, оперативні бюджети, гнучкі фінансові та фіксовані бюджети, бюджетування з “нуля”. Виділена компонента конт-	4

Програмний продукт	Компанія-розробник	Анонсовані можливості	Позиція в рейтингу
		ролінгу забезпечує оперативне виявлення та нормалізацію відхилень в оперативній, стратегічній, фінансовій, інвестиційній та операційній діяльності. Аналітична функція забезпечує всі види аналізу за видами діяльності та центрам відповідальності.	
Менеджер	Програмні системи розвитку (PDS)	Усього розроблено 11 елементів сімейства “Менеджер”: Олігарх, Виробництво, Гроші, Фінансист, Інвестор, Стратег, Heads Hunter, Торгівля, Бухгалтерія, Зарплата і Кадри. Всі вони об’єднані так званим центром управління бізнесом (ЦУБ). Цей віртуальний центр управління, створений як єдина система моніторингу й аналізу, призначений для планування, моделювання і контролю всієї діяльності підприємства. Блок поділяється на стратегічну й оперативну діяльність, грошові потоки плануються і відстежуються в режимі реального часу по операційній, інвестиційній і фінансовій діяльності, що у свою чергу поділяються на різні складові: управління оборотними і необоротними активами, управління капіталом, позиковими і залученими ресурсами. Керівник відслідковує на екрані усю фінансово-господарську діяльність підприємства в часі, просторі, у кількісному та вартісному вираженні. Система відстежує і наочно сигналізує про наближення підприємства до граничних показників, а також дає рекомендації з нормалізації бізнес-процесів.	2
Диск	1С (Fort Labs)	Диск – універсальна облікова система для платформи 1С. Дозволяє вести управлінський облік витрат у розрізі статей витрат та центрів витрат. Має виділені компоненти бюджетування та аналізу за видами діяльності по підрозділах.	13
1С (вкл. модуль Fort та “Ін-телев-бюджетування”)	1С (Fort Labs)	Забезпечує паралельне впровадження бухгалтерського обліку за національними і міжнародними стандартами в єдиній інформаційній базі. Дає можливість складати бюджети по всіх бухгалтерських рахунках. Бюджетування здійснюється у двох варіантах: для синтетичних та аналітичних рахунків. Звіти по відхиленнях можуть бути з різною деталізацією. Показники групуються по різних схемах. Можливий вертикальний і горизонтальний аналіз даних, аналіз фінансових коефіцієнтів, факторний аналіз. Забезпечує порівняння показників з рекомендованими	5

Продовження табл. 1

Програмний продукт	Компанія-розробник	Анонсовані можливості	Позиція в рейтингу
		і з середньогалузевими. Консолідація даних по декількох підприємствах. Включає систему планування, обліку, контролю й аналізу. Дає змогу моделювати різні ситуації.	
Програмні продукти контролінгу близького зарубіжжя			
Парус	Корпорація “Парус” (Росія)	Розроблено ряд продуктів для підприємств галузей виробництва, торгівлі, енергетики, зв’язку, освіти. Характеризується значним набором продуктів та функцій, реалізованих та адаптованих під конкретного замовника. Продукт наділений усіма необхідними функціональними елементами системи контролінгу відповідного підходу: планування, прогнозування, управлінський облік, аналіз, моніторинг, контроль, автоматизоване формування управлінських рішень.	5
Красний директор	Корпорація “Парус” (Росія)	Виділені дві компоненти бюджетування (складання платіжного календаря, консолідованого бюджету) та контролінгу (виявлення відхилень в операційній та фінансовій діяльності підприємства).	12
Галактика	Корпорація “Галактика” (Росія)	Автоматизація управління стратегічною та операційною діяльністю за видами діяльності. Активізовані всі функції контролінгу з акцентом на планування та аналіз. Високий технічний рівень функціонування системи підтримує одночасний доступ сотень користувачів на різних рівнях системи. Особливості програми: можливості вести облік по декількох планах рахунків (RAP, GAAP, IAS), аналіз з використанням новітніх OLAP технологій; широкий набір звітності.	6
М-2	Корпорація М-2 (Росія)	Продукт орієнтований на середні та великі промислові підприємства з можливістю настроювання під конкретного клієнта. Широкий набір операційних систем та їх експортування/імпортування. Основними модулями є планування та моделювання бізнес-процесів з поглибленими аналітичними функціями.	11
Програмні продукти контролінгу далекого зарубіжжя			
Budget Manadger	Platinum (США)	Забезпечує розрахунок бюджету знизу догори і згори донизу, консолідовані і розподілені дані за структурою бюджетного плану, підтримку кожного бюджету, підтримку сценаріїв “що... якщо...”, підтримку значення глобальних факторів, таких, як інфляція, ставки податків, кількість бюджетних циклів у фінансовому циклі.	7

Програмний продукт	Компанія-розробник	Анонсовані можливості	Позиція в рейтингу
Hyperion Plar	Hyperion (Великобританія)	Забезпечує розрахунок бюджету знизу догори, консолідацію бюджету, можливість використання 13-ти вимірів. Дозволяє автономну підготовку часткових бюджетів, а також пристосування системи до будь-якої організаційної форми.	8
BAAN	BAAN (Німеччина)	Система призначена для автоматизації управлінського обліку, бюджетування, контролю й аналізу на всіх етапах діяльності підприємства. Продукт орієнтований на великі торгові й виробничі підприємства, а також холдинги, в які об'єднуються кілька підприємств різних видів діяльності під однією керуючою системою. Особливості програми: можливість вести облік по декількох планах рахунків (RAP, GAAP, IAS), аналіз з використанням новітніх OLAP технологій; широкий набір звітності.	6
Oracle Business Suite	Oracle (США)	Система керування підприємства створена спеціально для роботи із середовищем Інтернет. Oracle дозволяє обробляти величезні потоки операцій за рахунок унікальної технології обробки баз даних. Програма містить більш як 90 модулів, що дозволяють вирішувати майже всі завдання підприємства: керування запасами, взаємодія з постачальниками, керування персоналом і розрахунок по зарплаті, фінансове планування, управлінський облік і т. ін.	3
R/3	SAP (США)	Система Oracle R/3 являє собою набір модулів програмного забезпечення клієнт-сервер, програма підтримує широкий спектр процесів, надає можливість оперативного одержання інформації, планування й управління всіма операціями підприємства. R/3 містить програмні модулі обліку і звітності, контролінгу, організації виробництва, керування матеріальними потоками, а також контролю якості, техобслуговування і ремонту устаткування, збуту, керування персоналом і проектами. Має системи інформаційної підтримки та раннього діагностування.	1
Corporete Planner	Corporete Planner (США)	Контролінг, бюджетування виробничих показників, розрахунок бюджету знизу догори, консолідація бюджету, звіти та їх графічне відображення, моделювання.	9
Adaytum Planning	Adaytum (США)	Контролінг, бюджетування, формування виробничої програми, розрахунок основних виробничих показників, розрахунок бюджету знизу догори, консолідація бюджету,	10

Закінчення табл. 1

Програмний продукт	Компанія-розробник	Анонсовані можливості	Позиція в рейтингу
		конструктор звітів OLAP. Функція прогнозування, окремий компонент для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. Відповідність 70 % вимог.	

Джерело: Контролінг // Опорний конспект для студентів. – К.: КНТЕУ, 2004. – С. 28–31.

Стан запровадження російськими підприємствами елементів контролінгу характеризують також результати анкетування представників бізнес-кіл Росії. На запитання “Чи є в вашій організації підрозділ контролінгу?” одержано такі відповіді (табл. 2):

Таблиця 2

Наявність на російських підприємствах служб контролінгу, %

Варіанти відповідей	Великі підприємства	Середні підприємства	Малі підприємства
Так, є	24	18	0
Ні, немає, але його функції виконує інший відділ (відповідальна особа)	40	24	6
Підрозділу немає, але його функції виконує відповідальна особа	6	28	24
Немає нічого подібного	18	24	35
Не знаємо, що це таке	12	6	35

Складено за даними: Маликова С.Г., Митрохин И.Н. Контроллинг и управленческий учет в России (результаты исследования) // Контролинг. – 2005. – № 1 (13). – С. 28–29.

Отже, можна зробити висновок про те, що в Росії завдяки створенню і діяльності неприбуткової організації Об’єднання контролерів забезпечено значний інтерес посадових осіб підприємств сфери виробництва і банків до питань, пов’язаних з контролінгом. Водночас підприємства, на яких запроваджено контролінг, показують вищу ефективність господарювання.

¹Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – С. 8.

²Самофалов П.П. Контролінг як концепція системного управління фінансами // Наукові праці НДФІ. – 2004. – № 3–4 (26–27). – С. 209.

³Ананькіна Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. и др. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – С. 6; Лучко М.Р., Десятнюк О.М. Контролінг: теоретичні основи організації (опорний конспект лекцій). – Тернопіль: Тер Аудит, 2000. – С. 3.

⁴Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 11.

⁵Там же. – С. 13.

⁶*Дайле А.* Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 14.

⁷*Фалько С.Г.* Предмет контроллинга как самостоятельной научной дисциплины // Контроллинг. – 2005. – № 1 (13). – С. 2.

⁸<http://controlling.ru/symposium/55.htm>.

⁹*Там само.*

¹⁰*Гунькина Т.Г.* Практика контроллинга в ОАО КБ “Русский Южный Банк” // Контроллинг. – 2005. – № 1 (13). – С. 16–17.

¹¹*Там же.* – С. 21.

¹²*Там же.* – С. 23.