

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

Ткаченко А.М., Дрозд Ю.Ю. (м. Запоріжжя)

Анотація

У статті розкрито суть та значення управлінського обліку та контролінгу, та їх завдання на підприємстві. Розглянуто питання їх ототожнення. Перелічені основні етапі розвитку управлінського обліку, його предмети та функції.

This article explains the essence and meaning of management accounting and controlling, their tasks in the enterprise structure. The question of their equality is considered. The main steps of management accounting development, its subjects and functions are given.

Ключові слова

СИСТЕМА ОБЛІКУ, КОНТРОЛІНГ, ПЛАНУВАННЯ, КОНТРОЛЬ, АНАЛІЗ, УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК, ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Вступ

Сьогодні українським підприємствам надається право самостійно розробляти власні виробничі програми, плани виробничого і соціального розвитку, визначати стратегії цінової політики, а отже суттєво зростає відповідальність керівників за прийняті ними управлінські рішення. Для прийняття оперативних і ефективних рішень керівникам необхідна достовірна інформація про фінансово-господарську діяльність підприємства. Виконанням цього завдання і займається бухгалтерська служба підприємства. Більшість теоретиків і практиків в сфері обліку дотримуються думки, що управлінський облік як самостійний вид формування та використання економічної інформації, не тільки має право на існування, але й нагально необхідний [2,7]. Перехід України до ринкових відносин у сфері економіки вимагає адекватного інформаційного забезпечення для ефективного управління обмеженими ресурсами, якими володіє кожне підприємство і організація, а також визначення мети управлінського обліку і контролінгу на підприємстві. Актуальною є проблема забезпечення ефективної роботи і конкурентоспроможності підприємства в сучасних умовах, перебудова всієї системи обліку, тобто переорієнтація, з одного боку, на зовнішніх користувачів, з іншого – задоволення внутрішніх потреб управління підприємством, що, у свою чергу, сприяє необхідності посилення інформаційних функцій обліку і цільового спрямування. Створення на підприємствах системи управлінського обліку є об'єктивною необхідністю, адже в кожного підприємства виникає потреба накопичувати інформацію за різноманітними аспектами для більш ефективного планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень [7, 13].

Мета статті: розглянути сутність і значення управлінського обліку і контролінгу на підприємстві; розрізнити поняття управлінського обліку і контролінгу; розглянути етапи розвитку управлінського обліку; розкрити ціль та функції управлінського обліку на підприємстві;

Обговорення проблеми

Дослідженню управлінського обліку присвячені роботи багатьох українських вчених Л.В. Нападовська, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець та інші, де визначаються його проблеми, розробляються теоретичні та практичні питання. Система управлінського обліку та контролінгу знаходиться у взаємозв'язку з функціями управління підприємства [12, 49].

Розглянемо процес управління підприємством який складається з прогнозування, планування, організації і стимулювання, контролю, регулювання та коригування діяльності. Прогнозування – це складна сфера прогнозних розрахунків, аналітичних оцінок, спрямованих на виявлення найбільш перспективних напрямів діяльності. Планування передбачає встановлення цілей і завдання суб'єкта підприємництва, розробку стратегії, програм, планів для досягнення поставлених цілей, визначення необхідних ресурсів та їх розподіл за цілями та завданнями, доведення планів до виконавців і відповідальних за їх виконання. З метою організації та стимулювання ефективної діяльності і створення оптимальної організаційної структури управління підприємством, доцільно провести комплекс організаційно-технічних засобів: набір, підготовка та розробка кадрів, налагодження виробництва, поставок матеріальних ресурсів. Інформація управлінського обліку – важливий мотиваційних засіб досягнення бажаних результатів діяльності персоналу підприємства. Своєчасне виявлення та надання персоналу інформації про відхилення в процесі діяльності уможливорює коригування досягнутих показників, створюючи тим самим надійну базу для підвищення ефективності контролю та коригування [7, 30-31,33]. Часто контролінг і управлінський облік ототожнюються, крім цього, суть управлінського обліку і контролінгу вченими і практиками трактується неоднаково [12, 49]. Облік, як частина загальної інформаційної системи підприємства, повинен розвиватися, зменшуючи невизначеність в процесі управління, тільки за рахунок системної (інтегрованої) інформації можна уникнути невизначеності, яка збільшує ризик ухвалення неправильних управлінських рішень [7, 13].

Інтерес до контролінгу як до одного з нових напрямів інформаційно-економічного розвитку підприємства обґрунтовується у зв'язку з появою численної літератури з фінансів, обліку, ціноутворення та інше. При цьому існує неоднозначність трактувань, що характеризують внутрішній зміст цього поняття, наприклад: «управлінський облік», «контролінг», «внутрішньогосподарський облік».

Очевидним є те, що не можна відривати поняття і терміни від національного ґрунту [9,7].

В поняття «контролінг» автори вкладають різний зміст.

Так, Н.Г.Данилочкіна дає таке визначення контролінгу: «Контролінг – це функціонально обумовлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень [5, 8]. Дещо інше визначення контролінгу дають Л.О.Сухарева та С.М.Петренко: «Система контролінгу являє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства» [9, 51].

Вивчення багатьох джерел функціонування контролінгу дає можливість визначити, що система контролінгу на підприємстві – це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, яка реалізує синтез елементів обліку, аналізу, планування, контролю, забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства.

Крім того, контролінгу притаманні такі специфічні особливості, як: новий зміст традиційних функцій управління, які складають ядро контролінгу як концепції управління; нова орієнтація фінансово-економічних розрахунків на прийняття економічно обґрунтованих рішень; новий психологічний зміст ролі служб контролінгу на підприємстві.

Оскільки вітчизняна термінологія поки що не вироблена, у нас використовують обидва терміни: і контролінг, і управлінський облік. Проте термін «контролінг» більш інформаційний і ємкий, він передає характер цього сучасного явища в управлінні і містить в собі не тільки чисто облікові функції, але і весь спектр управління процесом досягнення кінцевої мети і результатів фірми [11, 21].

При цьому слід зазначити, система контролінгу повинна охоплювати не тільки поточні завдання, але й довгострокову перспективу розвитку підприємства. Необхідно передбачити адаптацію стратегічних завдань суб'єкта підприємницької діяльності до умов зовнішнього середовища, узгодження оперативних планів із стратегічними планами розвитку системи, створення системи контролю виконання планових показників, внесення необхідних змін при виявленні відхилень, створення гнучкої системи управління підприємством.

Таким чином, контролінг повинен забезпечувати методичну і інструментальну базу для підтримки функцій управління суб'єктом підприємницької діяльності, які, як відомо складаються з планування, організації, контролю, координації, мотивації, а також оцінки внутрішніх та зовнішніх умов при прийнятті управлінських рішень [12,52].

Виходячи з призначенні контролінгу, визначено складові частини концепції контролінгу: орієнтація на ефективну і результативну роботу підприємства не тільки в теперішній час, але й на перспективний період; формування організаційної структури підприємства із врахуванням стратегічних і тактичних цілей підприємства; розбивка завдань контролінгу на етапи: планування, контроль виконання, коригування рішень; створення інформаційної системи, орієнтованої на завдання цільового управління підприємством.

Звертаючи увагу на те, що система внутрішньогосподарського (управлінського) обліку має ознаки обліково–аналітичної системи, багато авторів відмічають, що управлінський облік можна ідентифікувати як систему контролінга. Проте, якщо звернутися до теорії і практики німецьких підприємств, то можна помітити, що найбільшим складовим елементом контролінга є управлінський облік. Отже, контролінг – це все-таки ширше поняття, ніж управлінський облік [13, 149].

Отже, слід прийти до висновку, що основною складовою частиною контролінгу є управлінський облік як система обробки та підготовки інформації для контролю за діяльністю підприємства для внутрішніх користувачів у процесі його управління.

Вперше термін «управлінський облік» почали використовувати в розвинених англосаксонських країнах. На відміну від англосаксонської назви в Західній Європі, цей облік завжди називали виробничим (Німеччина). Для Франції характерним було використання поняття «маржинальний облік», його обмежували пошуком і обґрунтуванням управлінських рішень на перспективу з використанням показників маржинального доходу. До сфери виробничого обліку відносили виручку від продаж і витрат поточного року, а в англосаксонських країнах – фінансові і виробничі інвестиції, результати їх використання [2, 8].

Тепер звернемося до українського законодавства і розкриємо поняття управлінського обліку. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік», внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це «система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством» [1].

Підприємство може самостійно розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітність і контроль господарських операцій. Сучасний управлінський облік повинен базуватися на формуванні і використанні його функціональної необхідності для системи управління. Система обліку повинна забезпечувати координацію, взаємодію і узгодження окремих елементів управління для досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства.

Слід виходити з того, що фундаментом економіки будь-якого підприємства є керована організація, а облік – це специфічний інструмент і основне джерело ключової інформації для досягнення її цілей. Суть управлінського обліку, його призначення відображає

формулювання: «виробництво інформації для здійснення ефективного управління» [7, 15].

У своїх роботах автори по-різному трактують управлінський облік. Так, Сопко В.В відмічає, що «внутрішньовиробничий облік (так званий управлінський, виробничий контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського і фінансового обліку зокрема витрат і доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних і організаційних рішень, мотивації і т.п.» [8, 483]. «Управлінський облік – це збір, ідентифікація, вимірювання, систематизація, аналіз, інтерпретація і передача інформації для управління яким-небудь об'єктом» [6, 25].

Заслуговує на увагу робота С.Ф.Голова «Управлінський облік», в якій визначаються такі основні причини дискусій щодо змісту управлінського обліку [3, 23]: «необґрунтоване «розширення» функцій управлінського обліку внаслідок ототожнення функцій бухгалтера та функцій обліку; необґрунтоване «звуження» функцій управлінського обліку внаслідок традиційного підходу до поняття «облік»; плутанина німецької та англосаксонської концепції управлінського обліку».

Таким чином, виходячи із різних трактувань цього поняття, ми прийшли до висновку, що управлінський облік можна характеризувати як інтегровану систему підготовки ключової інформації і забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю і ухвалення управлінських рішень. В системі управлінського обліку, крім того, здійснюється оцінка прийнятих рішень на різних рівнях управління з точки зору відповідальності загальній стратегії підприємства.

Головною метою управлінського обліку є забезпечення керівництва підприємства інформацією, необхідною для прийняття рішень та ефективного управління.

При цьому управлінський облік виконує наступні завдання:

1. Збір, обробка, узагальнення та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень, пов'язаних з оптимізацією процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів підприємства.

2. Перевірка діяльності господарських операцій, забезпечення збереження господарських засобів та коштів, ефективне використання майна.

3. Визначення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в контексті реалізованих виробів, центрів відповідальності, управлінських рішень.

4. Складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємства та керівників (менеджерів) та інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації.

Отже, облік займає одне з найважливіших місць в управлінні підприємством [2, 9].

Процес формування та розвитку управлінського обліку можна поділити на такі етапи:

Перший етап. Калькуляційний облік (кінець XIX – початок XX ст.). Облік був лише засобом реєстрації господарських операцій за допомогою методу подвійного запису та складання фінансової звітності.

Другий етап. Виробничий облік з елементами управлінського (початок XX – 50-ті рр. ст.). Облік перестав задовольняти потреби управління в умовах конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва; існувала посилена контрольна функція обліку з використанням системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень.

Третій етап. Управлінський облік, як окрема галузь теоретичних і практичних знань (50 – 70 рр. XX ст.). Сформувалась окрема підсистема бухгалтерського обліку, яка використовувала не лише грошові виміри та була зорієнтована не лише на потреби калькуляції продукції для складання офіційної звітності, а й на прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень.

Четвертій етап. Стратегічний управлінський облік (70-ті рр. XX ст. – сучасний період). Сучасний управлінський облік використовує внутрішню і зовнішню інформації, фінансові й нефінансові показники, забезпечує функції виробництва, маркетингу та інших функцій бізнесу.

Отже, виникнення системи управлінського обліку в умовах ринкових відносин необхідно розцінювати як об'єктивну необхідність [7, 48-49]. Розглядаючи роль управлінського обліку в господарській діяльності підприємства, необхідно відзначити, що історично він часто мав другорядне значення після фінансового обліку. Проте розширення підприємств, зміни в технологіях виробництва, державне регулювання економіки, а також підвищення освітнього рівня управлінського персоналу за останні десятиліття прискорили розвиток управлінського обліку і привели до широкого його використання [2, 7].

Саме тому запровадження управлінського обліку на підприємствах є необхідною умовою їх успішної роботи, створення оптимальної ринкової інфраструктури, виживання підприємств в умовах вільної конкуренції і зростання їх економічного потенціалу.

Основними чинниками, які сприяли зростанню ролі управлінського обліку, є: посилення конкуренції; автоматизація виробничих процесів, а також запровадження нових методів управління; використання комп'ютерної техніки для управління і автоматизації облікових робіт [2, 8]. Управлінський облік як підсистема бухгалтерського обліку має свій предмет, методи і об'єкти. Сутність і зміст предмету управлінського обліку розкриваються, перш за все, через його об'єкти [2, 21].

Предметом управлінського обліку є процес впливу на об'єкт або процес управління з метою організації і координації діяльності людей для досягнення максимальної ефективності виробництва.

Об'єкти управлінського обліку можна розділити на дві групи:

1. Виробничі ресурси, які забезпечують доцільну людську працю в процесі господарської діяльності підприємства
2. Господарські процеси та їх результати, які створюють в сукупності виробничу діяльність підприємства.

До складу виробничих ресурсів включають: основні фонди – предмети праці (машини, устаткування і т.д.), їх стан і використання; нематеріальні активи – об'єкти довгострокових вкладень (право користування землею, стандарти, ліцензії, товарні знаки), їх стан і використання; матеріальні ресурси – предмети праці, призначені для розробки в процесі виробництва за допомогою предметів праці; трудові ресурси; результати праці.

До другої групи об'єктів управлінського обліку відносять такі види діяльності: постачальницько-заготовчого – придбання, зберігання, забезпечення виробництва сировинними ресурсами, допоміжними матеріалами виробничим устаткуванням із запасними частинами і т.п.; виробничу – процеси, які обумовлені технологією виробництва продукції і складаються з основних і допоміжних операцій; фінансово-збутову – маркетингові дослідження і операції по формуванню ринку збуту продукції; безпосередньо збутові операції, зокрема, упаковка, транспортування та інші роботи; організаційну – створення організаційної структури підприємства, виокремлення з системи підприємства функціональних підрозділів, служб, цехів, ділянок тощо. [4, 18].

До методів, які використовуються в управлінському обліку, відносять:

1. Елементи методу фінансового обліку: розрахунки і подвійний запис, інвентаризація і документація, оцінка і калькуляція, балансове узагальнення і звітність.
2. Індексний метод.
3. Методи економічного аналізу (аналіз чинника).
4. Математичні методи: кореляція, лінійне програмування, метод найменших квадратів і інші.

Перераховані методи інтегруються в єдину систему і використовуються з метою управління підприємством. Таким чином, метод управлінського обліку – це системний оперативний аналіз, який є сукупністю різних методів і способів, за допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства.

Управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління. Функції управління та інформація, що забезпечує їх дію, дозволяють сформулювати функції управлінського обліку.

Інформаційна – забезпечення керівників всіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для потокового планування, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень.

Комунікаційна – формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і різними структурними підрозділами одного підприємства.

Контрольна – оперативний контроль і оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому в досягненні мети.

Прогнозна – перспективне планування і координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу і оцінки фактичних результатів діяльності підприємства.

Аналітична – полягає у вивченні всієї системи прийняття рішень з метою її удосконалення [2,28].

З всього вищезазначеного слід зробити висновок: облік є важливою функцією управління, яка забезпечує життєдіяльність управлінського циклу та його ефективність. Він надає необхідну інформацію для інших функцій управління з метою прийняття оперативних, поточних та прогнозних рішень.

Висновки

1. Таким чином, на наш погляд, основною плутаниною при визначенні суті управлінського обліку та контролінгу є ототожнення функцій бухгалтера і функцій обліку.

2. Контролінг — це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, планування, розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень, контролю, що забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей та результатів діяльності підприємства. Система контролінгу на підприємстві повинна охоплювати не тільки поточні завдання, але і довгострокову перспективу розвитку підприємства.

3. Найважливішою складовою частиною контролінгу на підприємстві є управлінський облік.

4. Виходячи із функцій управління, можна дати таке визначення управлінському обліку – це система оброблення та підготовки інформації для контролю за діяльністю підприємства для внутрішніх користувачів в процесі його управління, який складається з планування, організації, мотивації, контролю, координації.

5. Становлення управлінського обліку в діяльності господарюючого суб'єкта має об'єктивні передумови, зумовлені насамперед бажанням володіти інформацією про ефективність виробництва того чи іншого виду продукції. Дані управлінського обліку можуть забезпечити власника інформації на кожному етапі діяльності раціональністю співвідношення між витратами, обсягом виробництва та рівнем рентабельності, що допоможе прийняттю управлінських рішень.

6. Отже, слід підкреслити, що різноманітні форми контролю як напрямок до формування системи контролінгу, разом із управлінським обліком, мають стати наріжним каменем підвищення ефективності господарювання державних підприємств України.

Перспективи наукового дослідження: пошуки шляхів оптимізації управлінського обліку в системі контролінгу.

Джерела

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий 10.07.99 р. №996-XIV.

2. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік та аудит» вищих навчальних закладів. / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевський; За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.

3. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

4. Добикін Е.К., Ровенська В.В., Рижиков В.С. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємств. Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей заочної форми навчання і слухачів системи виробничо-економічної підготовки кадрів. – К.: Видавничий Дім «Слово», 2005. – 272 с.

5. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 279 с.

6. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Знання – Прес, 2003. – 287с. – (Вища освіта ХХІ століття).

7. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник для студ. вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

8. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.

9. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг – основа управления бизнесом. – К.: Эльга, Ника – Центр, 2002. – 208 с.

10. Шепітко Г.Ф. Контролінг: посібник (для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання). – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – 136 с.

11. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 318с.

12. Самофалов П.Л. Управлінський облік як складова частина контролінгу // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. - № 12 (43). - С.49-53.

13. Стефанік І.Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу // Фінанси України. – 2005. – №2. – С.148 – 151.

Стаття надійшла 26.01.2007 р.