

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ОСНОВНИЙ ЕЛЕМЕНТ КОНТРОЛІНГУ

У статті визначається роль управлінського обліку та проблем його впровадження в обліковий процес підприємства. Особлива увага приділяється одному з підходів до визначення поняття "управлінський облік", - терміну „контролінг“.

Пошуки ефективних мікроекономічних механізмів управління підприємством обумовили розвиток управлінського обліку. Управлінський облік – це облік витрат і доходів, нормування, контролю і аналізу, що надає інформацію для оперативних управлінських рішень і розвитку підприємств.

Управлінський облік як самостійне поняття використовується в нашій країні порівняно недавно. Є спеціалісти, які по сьогоднішній день мають сумніви щодо правомірності його існування, але більшість теоретиків і практиків у сфері обліку підтримують думку про те, що управлінський облік як самостійний вид формування та використання економічної інформації не лише має право на існування, але й необхідний. Ця тенденція знайшла відображення у міжнародних стандартах обліку та звітності, у англійській економічній літературі, в практиці діяльності багатьох закордонних фірм.

Актуальним є розвиток управлінського обліку, що поєднує рахівництво, калькулювання, прогнозування, аналіз та інші економіко-математичні методи, де бухгалтер виступає повноправним членом управлінської команди.

Теоретичні питання багатопланової проблеми впровадження управлінського обліку в обліковий процес підприємства були й залишаються об'єктом активних наукових досліджень. Різні аспекти цієї проблеми досліджують українські вчені: О.Бородкін, З.Гуцайлук, В.Івашкевич, В.Ластовецький, Л.Нападовська, М.Пушкар та ін. Однак ці важливі теоретичні доробки поки не дали вичерпних відповідей на актуальні питання вирішення проблем розвитку управлінського обліку.

Метою нашого дослідження є визначення проблем впровадження контролінгу в управлінський процес підприємства.

Управлінський облік з'явився в кінці 40 на початку 50-х років ХХ ст. Але на думку одного із дослідників "...на сьогодні ані теоретично, ані практично не існує цілісної системи управлінського обліку як окремої інформаційної системи". Дослідження проблем визначення суті, ролі управлінського обліку поділяється на 2 етапи. На *першому* з них, вивчаються можливості його органічного входження в існуючу систему обліку і звітності, а на *другому* – власне критичний аналіз суті управлінського обліку. З аналізу позицій окремих вчених встановлено: управлінського обліку як такого не існує, оскільки така міфічна система не може бути побудована, вона не життєздатна в основі, концептуально помилкова (О.Бородкін); управлінський облік є самостійною інформаційною системою, основне завдання якої пов'язано з формуванням даних для прийняття управлінських рішень (В.Івашкевич, Л.Нападовська); управлінський облік слід називати первинним, оскільки він ґрунтується на первинних документах і звітах матеріально відповідальних осіб (В.Ластовецький) [2].

Закордоном існують різні підходи до визначення поняття «управлінський облік»: у Франції використовуються два плани рахунків – бухгалтерського й управлінського обліку, а взаємодія між ними здійснюється через спеціальні рахунки-екрани. У Німеччині для управлінського і бухгалтерського обліку існують окремі плани рахунків. У США управлінський облік являє собою окремий блок всередині бухгалтерського обліку.

Рахунок-екран – спеціальний рахунок, завдяки якому здійснюється взаємодія управлінського та бухгалтерського обліку.

Ринкові відносини України у сфері економіки вимагають адекватного забезпечення умов для прийняття управлінських рішень.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління

підприємством [4].

Зміни в організації та технології виробництва потребують збільшення альтернатив вирішень й зростання ціни невірно прийнятого управлінського рішення. Тому для ефективного управління сучасними проблемами необхідно створити таку інформаційну інфраструктуру, яка б задовольняла не тільки внутрішніх, а й зовнішніх користувачів. Такий облік має відображати результати діяльності підприємства за минулий період і забезпечувати інформацією управління на всіх рівнях для прийняття стратегічних рішень, що пов'язані з майбутнім періодом. Методи досягнення цих цілей різні, що й зумовило необхідність створення системи управлінського обліку, в якій спеціаліст може обирати форми, методи, прийоми аналізу та контролю управління.

Управлінський облік повинен забезпечувати інформацію для :

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації;
- контролювання її поточної діяльності;
- оптимізації використання ресурсів;
- оцінка ефективності діяльності;
- зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень [3].

Тобто головною метою управлінського обліку є допомога керівництву у досягненні стратегічної мети підприємства. Для реалізації цієї мети слід також виявити чинники, які стримують широке впровадження управлінського обліку в практику вітчизняних підприємств.

По-перше, відсутні методичні рекомендації, які б були посібником на підприємствах при розробці внутрішніх інструкцій.

По-друге, залишилося невирішеним питання, хто має виконувати роботу з управлінського обліку. Так, деякі вчені вказують на те, що „Законом до функцій бухгалтерії не включені ні розробка планів, ні виконання робіт щодо збирання, обробки даних та аналізу господарської діяльності” [1].

По - третє, відсутнє чітке визначення складових цього обліку.

По-четверте, ще одним із стримуючих чинників є відсутність необхідних знань у менеджерів різних ланок.

Таким чином виокремимо заходи щодо розвитку управлінського обліку на вітчизняних підприємствах:

- розробка методичних рекомендацій з управлінського обліку в промисловості з врахуванням особливостей галузей;
- внесення доповнення до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і включення планування та економічного аналізу собівартості продукції як основних функцій управлінського обліку;
- чітке визначення основних складових управлінського обліку;
- підвищення рівня знань менеджерів різних ланок: проведення семінарів, навчальних курсів.

Розглянемо основні завдання управлінського обліку:

- збір, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо оптимізації процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів підприємства;
- перевірка законності та доцільності господарських засобів та коштів, ефективне використання майна;
- підведення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі реалізованих виробів, центрів відповідальності управлінських і технологічних рішень;
- складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємств та керівників, а також інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації.

Отже, в процесі ведення управлінського обліку одержується узагальнююча інформація про стан господарювання; про стан взаєморозрахунків підприємства з іншими підприємствами та на їх підставі визначаються результати господарювання; надається користувачам для прийняття рішень повна, правдива та неупереджена інформація про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства (рис. 1).

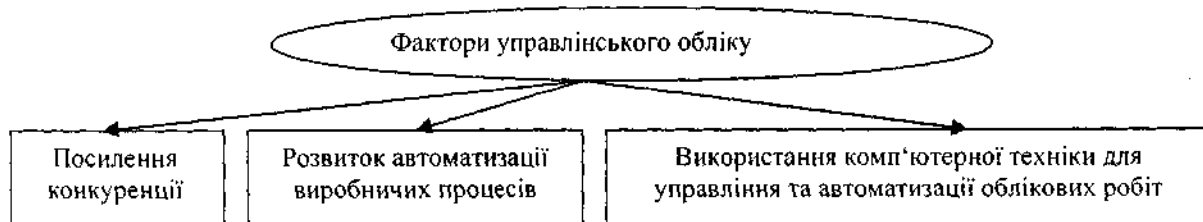


Рис. 1. Фактори, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку [10]

Для того, щоб управлінський облік був більш ефективним необхідно враховувати чотири основні моменти.

Управлінський облік повинен бути орієнтований на споживача. Для будь-якого підприємства основою успішної діяльності є споживач товарів та послуг, крім того кількість підприємств, які приділяють увагу якості обслуговування споживачів постійно збільшуються.

Управлінський облік повинен бути орієнтований на ключові фактори успіху, які

безпосередньо можуть змінити економічний стан підприємства. До цих факторів відносяться:

- якість, так як споживачі бажають отримати найбільш якісний товар і не будуть споживати товар з низькою якістю;
- час, так як цей фактор показує спроможність підприємства вчасно задовольнити запити споживача та ринку;
- пильність, так як маркетологи підприємства повинні постійно аналізувати дії конкурентів,

для запобігання можливості втрати прихильності своїх споживачів.

Управлінський облік повинен бути орієнтований на *постійний розвиток*. Розвиток технологій спонукає підприємство постійно аналізувати ринок та потреби споживачів.

Управлінський облік повинен бути орієнтований на *постійний аналіз потоку інформації*, послуг та товарів від самого виробника до кінцевого споживача у розрізі та координації зусиль всіх ланок підприємства.

В сучасних умовах управлінський облік в Україні сильно інтегрований з бухгалтерським тому, що в стандартному плані рахунків передбачені рахунки для обліку виробничих витрат і результатів діяльності. Тому потрібно модернізувати існуючу в Україні систему обліку таким чином, щоб вона могла вирішувати функції управління. Усі управлінські функції певною мірою взаємовиокремлені, але для ефективної діяльності підприємства має бути забезпечений тісний взаємозв'язок, який можна забезпечити впровадженням контролінгу в систему управління. Управлінська діяльність охоплює збирання інформації та її аналіз. На основі результатів цього аналізу приймаються управлінські рішення, що є головним завданням усієї діяльності контролінгу на підприємстві.

Управлінський процес містить у собі контроль остаточних результатів як заключну фазу управління. Ця виробнича функція складається з визначення фактичних значень і їх порівняння з запланованими, щоб прийняти рішення про результат реалізації.

Якщо спостерігається розбіжність між фактичними і запланованими значеннями, необхідно знайти причину цього. Тоді виникає синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування для забезпечення виробітку альтернативних підходів при здійсненні оперативного та стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей та результатів діяльності підприємства. Усі ці складові знаходяться в нерозривній єдності і взаємозв'язку. Планування подає інформацію про задані значення. Облік надає інформацію про фактичні показники. З іншого боку, контрольна інформація визначає актуальні міри управління, нові планування й облік. Усе це зв'язано із системою управлінського обліку, тобто контролінгом.

Очевидно, що контролінг виступає як важливий інструмент ефективної діяльності підприємства, покликаний забезпечити координацію, взаємодію та погодженість окремих елементів управління для досягнення стратегічних цілей управління [7]. Найчастіше суть контролінгу асоціюється з поняттям управлінського обліку, але це не зовсім правильно: основне завдання управлінського обліку – надавати релевантну інформацію для прийняття управлінських рішень. Функції контролінгу ширші, вони містять у собі не тільки управлінський облік, а й планування, контроль, координацію, а також вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Контролінг в умовах ринкових економічних відносин відіграє важливу роль у системі внутрішнього економічного механізму підприємства. Рівень управлінської діяльності має значний вплив на ефективність всієї підприємницької діяльності, і, водночас, ефективність управлінської діяльності виражається через показники ефективності підприємництва: прибутковість, конкурентоздатність, поліпшення якості продукції, платоспроможність підприємства, зниження витрат на виробництво тощо. У даний час управлінський облік розглядається як система збору й інтерпретації інформації про витрати і собівартість продукції, що наближає його до терміну „контролінг”. Термін „контролінг” не випадково є однокорінним зі словом „контроль”, це підкреслює зв'язок обліку з управлінням. Спрощено можна вважати, що це розширена система організації обліку для цілей контролю за діяльністю підприємства.

Контролінг – це концепція економічного управління підприємством, спрямована на виявлення всіх шансів і ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку в умовах ринку. Це система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення поставленої мети. Вона базується на основі багатьох навчальних економічних дисциплін і функцій управління, що здійснюються на підприємстві (регіоні). Метою постановки системи контролінгу є побудова на підприємстві ефективної системи прийняття, реалізації, контролю та аналізу управлінських рішень.

Розглянемо основні концепції контролінгу та їх орієнтацію. Ці концепції з'явилися в різний час: першою виникла концепція, орієнтована на управлінську інформаційну систему, стала популярною в 1970-1980-х рр. (збігається з часом бурхливого розвитку комп'ютерної техніки); концепція, орієнтована на систему управління, безпосередньо пов'язана з розвитком проектного менеджменту, появою матричних організаційних структур (див. табл. 1).

Для запровадження контролінгу на підприємстві необхідно виконати чотири основні умови:

- наявність чітко узгодженого плану дій;
- наявність висококваліфікованих спеціалістів;
- правильне розуміння та сприйняття процесу управлінського обліку працівниками;
- наявність всіх необхідних спеціальних ресурсів.

Для ефективного впровадження у дію контролінгу необхідно чітко розуміти сутність цього

процесу, основні принципи та фактори впливу. При цьому контролінг повинен бути орієнтований на ті проблеми, які виникають на підприємстві досліджуваної галузі.

Таблиця 1. Основні концепції контролінгу

Орієнтація концепції	Сутність та основні завдання контролінгу в рамках даної концепції
На систему обліку	Переорієнтація системи обліку з минулого на майбутнє. Створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов'язаних із плануванням і контролем діяльності підприємства.
На управлінську інформаційну систему	Створення спільної інформаційної системи управління (<i>management information system</i>). Розробка концепції єдиної інформаційної системи, її впровадження, координація функціонування інформаційної системи, оптимізація інформаційних потоків.
На систему управління: з акцентом на планування і контроль	Планування і контроль діяльності структурних підрозділів підприємства.
з акцентом на координацію	Координація діяльності системи управління підприємством (управління управлінням).

Сьогодні необхідна тотальна переоцінка методів управління. Керівникам різних рівнів управління необхідна інформація, а не окремі факти. Факти ж перетворюються в інформацію лише тоді, якщо на її основі приймаються рішення і щось змінюється в системі господарювання. Керівник не повинен створювати окремі елементи управлінського обліку, йому слід створити систему управління. Саме контролінг дозволяє створити таку систему і вирішити завдання вдосконалення управління підприємством.

На сьогодні серед фахівців немає єдиної думки про сутність і функції контролінгу. Тому це питання є й надалі актуальним та потребує подальшого дослідження. Перспективою подальшого дослідження є розгляд стратегічних проблем запровадження контролінгу на основі управлінського обліку та інформаційних систем.

Література

1. Білоусова І. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах// Бухгалтерський облік і аудит. 2005. - №5.
 2. Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів// Бухгалтерський облік, 2004. - №11.
 3. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник.-2-ге вид.-К.: Лібра, 2004.
 4. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).
 5. Контролінг как инструмент управления предприятием/ Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин и др.-М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
 6. Нападівська Л. Методологічні засади управлінського обліку// Бухгалтерський облік і аудит, 2004.-№4.
 7. Нападівська Л.В. Управлінський облік.-К.: Книга, 2004.
 8. Пушкар М.С. Контролінг: Монографія.-Тернопіль, 1997.
 9. Цигилик І.І. Контролінг. Навч. посібник у схемах і таблицях/ Міністерство освіти і науки України, Ін-т менеджменту і економіки „Галицька академія”.-К., 2004.
 10. Шепітко Г.Ф. Контролінг.-Кіев: Видавництво Європейського університету, 2004.
 11. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій.-Кіев, 2006.

Oksana Olyvko

ADMINISTRATIVE ACCOUNT AS BASIC ELEMENT OF KONTROLLING

In clause the role of the administrative account and problems of his introduction in registration process of the enterprise is defined. The special attention is given to one of the approaches to study of concept " the administrative account ". namely "Kontrolling".