

УДК 65.014.1: 657

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

Брохун Н.С.

У статті розглянуто концепцію контролінгу, користувачів інформації бухгалтерського обліку, вимоги до інформаційного забезпечення системи контролінгу. Запропоновано підходи до організації бухгалтерського управлінського обліку в системі контролінгу

Ключові слова: *контролінг, система управління, інформаційне забезпечення, бухгалтерський управлінський облік, планування, контроль, аналіз, управлінське рішення, організаційна структура.*

ВСТУП

Глобалізаційні процеси та інтеграція світових економічних систем в кінці ХХ-го – на початку ХХІ ст. зумовили потребу в перегляді існуючих управлінських концепцій. Розвиток великих підприємств, холдингів, транснаціональних компаній та міжнародних фінансових ринків постійно ініціюють процес урівноваження не тільки територіальних границь, але й концептуальних. Дані процеси вплинули на інтереси як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів фінансової інформації. Вони не обмежуються тільки інформацією про фактичний фінансовий стан підприємства, виникає потреба у розшифруванні ряду показників, які дадуть можливість оцінити потенційне зростання віддачі на вкладений капітал.

Майже перед кожним вітчизняним підприємством постають питання, що пов'язані з труднощами реалізації стратегії підприємства, оскільки кожний його структурний підрозділ виконує різні функції та, як правило, має свої цілі. У зв'язку з цим, одним з найбільш актуальних напрямів розвитку практично всіх галузей економічної науки є сукупність методологічних підходів і концепцій, які направлені на інтеграцію всіх існуючих бізнес-процесів та координацію складових системи управління з метою досягнення цілей підприємства. Сучасні управлінські рішення повинні ґрунтуватись на інтеграції механізмів управління та враховувати зміни зовнішніх та внутрішніх факторів.

В практичній діяльності європейських підприємств ефективно функціонують відповідні служби контролінгу, діяльність яких спрямована на комплексне вирішення проблем. Серед вітчизняних науковців спостерігається значний інтерес до питань контролінгу. Але, не дивлячись на зацікавленість зі сторони вітчизняних дослідників до нової концепції управління, на даний час відсутні публікації з цього спрямування, які б носили фундаментальний характер. В основному, щодо питань, присвячених контролінгу, увага вітчизняних авторів зосереджується на загальнотеоретичних аспектах.

Існуючі дослідження присвячені глумаченню терміну “контролінг”, аналізу його видів, завдань, функцій та цілей тощо. Безсумнівно, дані дослідження значно збагачують науку, але майже відсутні напрацювання, які б стосувались взаємоузгодження системи контролінгу з іншими інструментами і методами управління, організація системи контролінгу на підприємствах з урахуванням вітчизняних особливостей розвитку обліково-аналітичних шкіл. У процесі дослідження використовувались методи логічного узагальнення та системного аналізу. Метою дослідження є розробка рекомендацій з удосконалення облікового забезпечення системи контролінгу. Аналіз сучасних досліджень і публікацій: питання щодо використання та забезпечення необхідною інформаційною підтримкою системи контролінгу на підприємстві відображаються в працях як вітчизняних (О.І. Головіна, Г.П. Мізерна, С.Н. Петренко, М.С. Пушкар, В.П. Савчук, Л.А. Сухарева, О.О. Терещенко, Г.Ф. Шепітко), так і зарубіжних науковців (С.І. Боков, І.Б. Гусев, А. Дайле, В. Данилочкіна, А. Кармінський, Е. Майер, Р. Ман, М.Н. Павленкова, С.Я. Юсупова).

1 ПРОБЛЕМА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОТРЕБ КОНТРОЛІНГУ

Жваве зростання економічної та іншої інформації, яка має бути ефективно оброблена та інтерпретована в корисну та обґрунтовану, призводить до того, що в світовій економічній практиці з'явився контролінг, як процес координації, який дає можливість поєднати функції обліку, контролю і аналізу для здійснення ефективного управління економічною інформацією підприємства.

Оскільки система контролінгу базується на збиранні інформації та спирається на систему інформаційних потоків підприємства, то їй необхідно будувати свою систему збору інформації на основі налагодженої роботи інших інформаційних підрозділів. Створення та організація системи контролінгу на певному підприємстві повинна розглядатись через призму функціонування системи обліку, оскільки саме в цій системі створюється основна інформація, яка використовується контролінгом. Отже, більшу частину

інформації, яка безпосередньо необхідна для прийняття оперативних та стратегічних рішень, надає система бухгалтерського обліку.

Дійсно, бухгалтерський облік в сучасних ринкових відносинах нерозривно пов'язаний з інформаційним забезпеченням служби контролінгу та керівника підприємства в процесі прийняття управлінських рішень. Вирішення поточних і перспективних (стратегічних) завдань стає можливим тільки при регулярному надходженні повної та достовірної інформації про фінансовий стан та результати господарської діяльності підприємства. Взаємозв'язок контролінгу з бухгалтерським обліком проявляється, в першу чергу, в тому, що саме на стадії проектування системи контролінгу слід враховувати зацікавленість користувачів звітності в різних розрізах управлінської інформації. Відповідно, вагома частина інформаційних потреб користувачів управлінською інформацією задовольняється даними, які отримані саме в системі бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік виступає центральним джерелом інформації для потреб контролінгу, а саме для досліджень, складання планів, оцінки економічної ситуації на підприємстві. За допомогою бухгалтерського обліку забезпечується своєчасне та повне відображення всіх господарських операцій, надання широкому колу користувачів інформації про фінансові результати діяльності підприємства, формування відповідної бази даних, визначення змісту, здійснення оцінки й відбір даних для характеристики кількісного і якісного стану досліджуваних об'єктів.

В останні роки у вітчизняній науковій літературі серед вчених спостерігається дискусія щодо необхідності та доцільності розмежування бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Значна частина українських науковців та практиків вважає, що на українських підприємствах необхідно застосовувати самостійну інформаційну систему бухгалтерського управлінського обліку. Оскільки вагома частина інформації, яка може бути використана для управління, не використовується у зв'язку з тим, що на багатьох підприємствах бухгалтерський облік організований таким чином, щоб обробляти інформацію і подавати її в основному зовнішнім користувачам, а самим апаратом управління вона використовується епізодично, що пояснюється недостатністю запитів власної системи управління на інформацію.

Як зазначає П.Н.Денчук, в умовах еволюційного розвитку проявляється певна обмеженість бухгалтерського фінансового обліку, як інформаційної бази управління підприємством, оскільки бухгалтерський фінансовий облік жорстко регламентована та достатньо консервативна система документообороту, що являється перешкодою для отримання оперативної інформації; відсутність основним змістом бухгалтерського фінансового обліку є збір та систематизація облікових даних про різні сторони фінансово-господарської діяльності за минулий звітний період; кінцевим продуктом бухгалтерського фінансового обліку є фінансова звітність – баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до річної фінансової звітності. У зв'язку з цим, виникає потреба у необхідності доповнення бухгалтерського фінансового обліку управлінським, який забезпечує зв'язок процесів управління і обліку за такими об'єктами управління: виробничі ресурси, господарські процеси, організаційна діяльність, результати діяльності підприємства [3, с.32]. На противагу такого поділу бухгалтерського обліку інші дослідники наголошують про необхідність збереження цілісної системи бухгалтерського обліку та сприяння підвищенню його управлінської орієнтації в цілому. Слід звернути увагу, що орієнтування бухгалтерського обліку на управління зумовлено, в першу чергу, вимогами системи управління щодо забезпечення інформацією потреб всіх рівнів управління. Як зазначає Л.А. Сухарева, “інформація, представлена бухгалтерським обліком, повинна бути більше деталізована, розширена та релевантна, відповідати інтересам не тільки зовнішніх, але і внутрішніх користувачів” [5, с.79].

Специфіка бухгалтерського управлінського обліку полягає у тому, що він орієнтований на інформаційні потреби керівників підприємства та підрозділів, на підтримку прийняття управлінських рішень, а бухгалтерський фінансовий облік спрямований передусім на зовнішніх користувачів (рис. 1.)

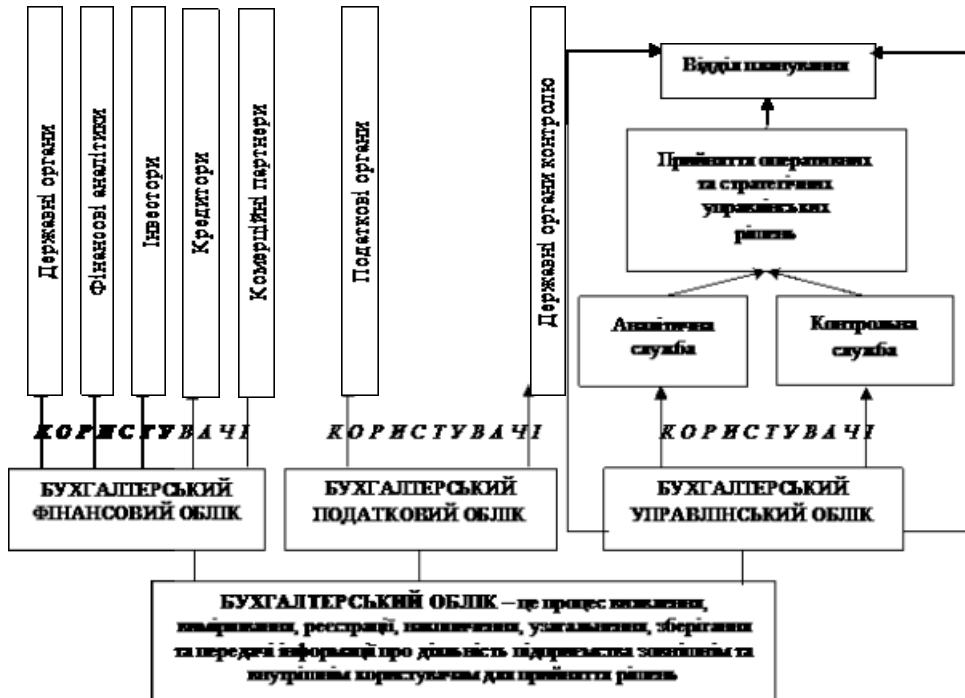


Рисунок 1 Користувачі інформацією бухгалтерського обліку

З рис. 1 можна зробити висновок, що реалізація бухгалтерського управлінського обліку слугує основою для вирішення конкретних завдань, які стоять перед системою контролінгу: оперативний збір інформації в рамках діючої на підприємстві інформаційної системи, аналіз та контроль стану діяльності підприємства та співставлення з плановими показниками; надання опрацьованої інформації з метою прийняття управлінських рішень як оперативних, так і стратегічних; планування діяльності підприємства.

2 ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

На відміну від бухгалтерського фінансового та податкового обліку, які є регламентованими, то бухгалтерський управлінський облік ведеться у відповідності до інформаційних потреб певного підприємства. Зважаючи на значні об'єми інформаційних потоків на підприємстві, особливістю системи контролінгу є те, що ним висуваються вимоги до бухгалтерського управлінського обліку з метою отримання точних, конкретних та доцільних облікових даних, які будуть використовуватись для прийняття альтернативних управлінських рішень. Тому безумовне функціонування системи контролінгу буде можливим лише при впровадженні відповідно організованої системи бухгалтерського управлінського обліку на підприємстві (рис. 2).

Виходячи з рис. 2, можна стверджувати, що система контролінгу є системою реагування та попередження, яка, вивчаючи зовнішні та внутрішні фактори впливу на діяльність підприємства, висуває вимоги та ставить конкретні завдання перед відділами, які є у її підпорядкуванні щодо забезпечення необхідною інформацією для розробки альтернативних рішень. Важливим при впровадженні та реалізації системи контролінгу є визначення конкретних вимог, які будуть висуватись до її складових елементів. В першу чергу, необхідно визначити, яка саме звітність буде складатись; наступний крок повинен стосуватись даних, які відобразатимуться у звітності, щодо задоволення потреб контроллера; наступний крок стосується питання, яким чином буде оброблятися інформація та здійснюватись контроль за отриманими даними.

Вимоги відділу контролінгу на підприємстві повинні враховуватись при побудові організаційної структури, яка має бути раціональною та відповідати умовам господарської діяльності і розмірам підприємства. Саме належна організація бухгалтерського обліку супроводжує процес створення підприємства та забезпечує його підготовку до ефективної діяльності. У широкому розумінні, організація бухгалтерського обліку є упорядкуванням всіх елементів системи бухгалтерського обліку, налагодженням і удосконаленням його процесу.

Як зазначає О.І.Павликівська, “побудова системи обліку для вітчизняних підприємств – це вдосконалення та реорганізація вже існуючого обліку. В нашій країні облік традиційно пов’язують з бухгалтерією. Проте, бухгалтерський облік тільки частково відповідає інтересам управління – його необхідно будувати спільно з постановкою бюджетування, логістики, управління персоналом, планування та ін.” [4, с. 242].

Такі автори, як Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович та І.Л. Томашевська [2, с. 72], визначають *організацію бухгалтерського обліку* як сукупність заходів власника (керівника) підприємства, які мають цілеспрямований характер щодо створення, забезпечення, постійного впорядкування і вдосконалення функціонування системи бухгалтерського обліку та здійснення його процесу на підприємстві.

Отже, щоб організувати систему облікового забезпечення контролінгу на підприємстві необхідно визначити яка інформація, як часто та в якому вигляді вона буде необхідна.

Для забезпечення вимог відділу контролінгу інформація бухгалтерського управлінського обліку повинна відповідати наступним критеріям:

- достатність та цінність (повнота охоплення кількісного та якісного опису для розуміння та прийняття рішень; цінність інформації залежить від завдань, які вирішуються за її допомогою);
- істинність та достовірність (доведена, обґрунтована, не повинна викривляти справжній стан справ та бути надійною, визначається джерелом отримання, якістю технічних засобів виміру та контролю, технології отримання, обробки та збереження управлінської інформації);
- своєчасність отримання інформації (управлінська інформація, в тому числі, інформація про відхилення, повинна бути надана особам, уповноваженим приймати рішення в максимально короткі строки; якщо на вимогу інформація подається не своєчасно, то втрачається її суть; крім того, ускладнюються небажані наслідки різного роду відхилень);
- організованості та зрозумілості (рівень технології формування інформації, зрозумілості та зручності її надання, правильність оформлення).

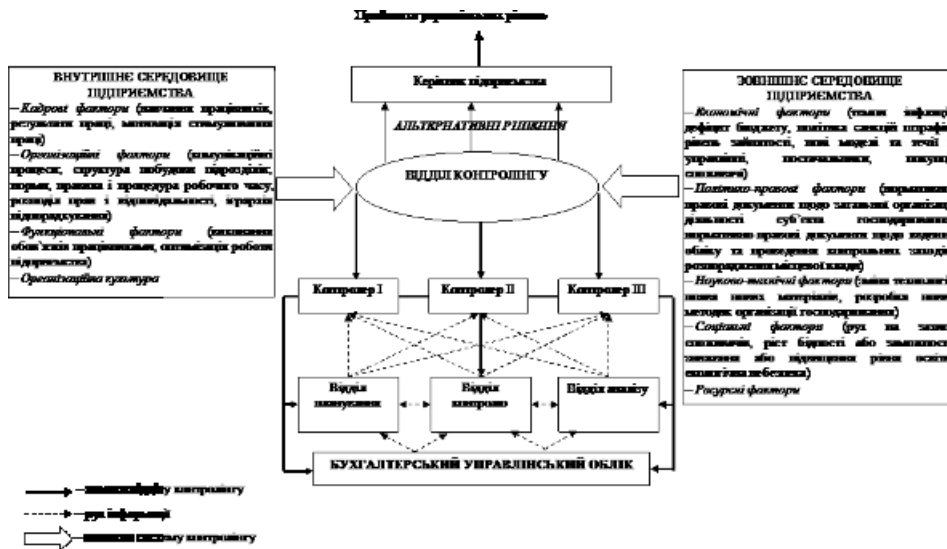


Рисунок 2 Облікове забезпечення системи контролінгу та її вимоги до складових елементів під впливом факторів

Питання, що стосуються, строків подання інформації та його вигляду повинні вирішуватись за допомогою організації бухгалтерського обліку, яка має бути раціональною та за якої облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання при найменших затратах часу і засобів праці. Для побудови відповідної організаційної структури облікового забезпечення в системі контролінгу необхідно, в першу чергу, визначити вимоги, які ставляться перед організацією обліку:

1) організаційна структура апарату бухгалтерського управлінського обліку, яка враховує організаційну структуру підприємства, відокремлених підрозділів підприємства, розміри підприємства, масштаби, специфіку його діяльності та особливості застосування техніки і технології, організації виробництва;

2) організація регламентації бухгалтерського управлінського обліку, яка буде передбачати розробку та закріплення посадових інструкцій, порядок та встановлення облікових взаємовідносин кола працівників бухгалтерії з іншими підрозділами підприємства відділу контролінгу, при організації внутрішньої регламентації необхідне врахування законодавчих і нормативних актів щодо здійснення підприємницької діяльності, обліку та звітності;

3) організація документування бухгалтерського управлінського обліку, що стосується визначення відповідних первинних документів чи інших носіїв інформації, де відображаються дані які необхідні для потреб бухгалтерського управлінського обліку, визначення порядку руху документів (носіїв інформації) від моменту їх виникнення до складання звітності, а також визначення характеру й обсягу інформації, яка необхідна для обґрунтування оперативних, тактичних і стратегічних рішень;

4) організація роботи в центрах відповідальності для розробки набору показників, які будуть характеризувати ефективність його діяльності, а також основи збору, обробки і зберігання отриманої інформації, які повинні відобразитись у відповідно розробленій формі управлінської звітності і будуть враховувати дані центрів відповідальності;

5) визначення методу щодо здійснення обліку витрат;

6) визначення показників якості інформації бухгалтерського управлінського обліку, яка представлена бухгалтерським управлінським обліком для потреб контролінгу;

7) визначення "контрольних показників" для оцінки різних аспектів сегментів бізнесу для передбачення ризику виникнення небажаних результатів;

Врахування вимог щодо організації бухгалтерського управлінського обліку є однією з найважливіших умов успішного впровадження та функціонування системи контролінгу та управління підприємством в сучасних умовах господарювання.

ВИСНОВКИ

1) Бухгалтерський управлінський облік є основним інформаційним джерелом системи контролінгу, він є своєрідним фундаментом, без якого не можливе її якісне функціонування.

2) При впровадженні системи контролінгу на підприємстві необхідно враховувати її взаємоузгодження з іншими складовими системи управління та методами управління.

3) Для впровадження системи контролінгу та взаємоузгодження її з іншими інструментами і методами управління запропоновані вимоги до організації бухгалтерського управлінського обліку в системі контролінгу, які стосуються: організації структури апарату, організації регламентації, організації документування, організації роботи в центрах відповідальності бухгалтерського управлінського обліку, визначення показників якості інформації та "контрольних показників" для оцінки різних аспектів сегментів бізнесу.

4) Бухгалтерський управлінський облік та контролінг доповнюють один одного і забезпечують управлінський персонал всією необхідною інформацією, яка сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень. Між бухгалтерським управлінським обліком та контролінгом існує зворотній зв'язок. Він проявляється через вимоги відділу контролінгу до бухгалтерського управлінського обліку та залежність відділу контролінгу від бухгалтерського управлінського обліку в питанні наданні інформації.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бурцев В. О некоторых аспектах эффективности учетной системы предприятия / В. Бурцев // Аудитор – 1999. – № 5. – С. 29-33
2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. [для для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Бутинець Ф.Ф. Войналович О.П., Томашевська І.Л.; За редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 528 с.
3. Денчук П.Н. Напрями формування інформації в підсистемах контролінгу та управлінського обліку [Текст] / П.Н. Денчук, В.М. Рожелюк // Проблеми економіки України: Збірник наукових праць / Відповідальний за випуск проф. М.С. Пушкар. – Тернопіль, 2006. – випуск II – С. 31 – 33
4. Павликівська О.І. Контролінг в системі інформатизації управління / О.І. Павликівська, В.З. Папіно // Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства. Збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції. Тернопіль-Мукачеве, 2004. – С. 240-243
5. Сухарева Л.А. Контроллинг – основа управления бизнесом / Л.А. Сухарева. – Донецьк: «НОРД комп'ютер», 2000. – 210с.

Брохун Наталія Степанівна, аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету, e-mail: bns85@mail.ru