

**ФУНКЦИЯ ОБЛІКУ ЯК ОДНА З ПЕРШИХ ФУНКЦІЙ КОНТРОЛІНГУ****Михайличенко Н. М.**

Исследована роль и место учетной функции контроллинга в кругу функций, которые система контроллинга обеспечивает для максимизации эффективности менеджмента всех уровней в деятельности субъектов хозяйствования. Качество менеджмента – необходимое условие общей эффективности предприятия, поэтому необходимо обеспечить реализацию метафункции менеджмента, которая реализуется в системе контроллинга: комплексе сервисных по отношению к управлению функций, среди которых можно выделить следующие: управленческого учета, информационную функцию, функцию планирования и регулирования, функцию координации и интеграции. Внедрение системы контроллинга целесообразно начинать именно с реализации учетной функции, что делает этот вопрос остроактуальным.

Досліджено роль і місце облікової функції контролінгу у колі функцій, які система контролінгу забезпечує для максимізації ефективності менеджменту всіх рівнів в діяльності суб'єктів господарювання. Якість менеджменту – необхідна умова загальної ефективності підприємства, тому необхідно забезпечити реалізацію метафункції менеджменту, що реалізується в системі контролінгу: комплексу сервісних по відношенню до управління функцій, серед яких можна відокремити наступні: управлінського обліку, інформаційну функцію, функцію планування та регулювання, функцію координації та інтеграції. Впровадження системи контролінгу доцільно починати саме з реалізації облікової функції, що робить це питання гостро актуальним.

This article explores the role and place of the accounting functions of the controlling stake in the functions that the system provides controlling for maximizing the effectiveness of management at all levels of the entity. Quality management - a necessary condition for the overall efficiency of the enterprise, so it is necessary to ensure the implementation meta function of management, implemented in the system controlling: a complex service in relation to the management functions, among which we can separate the functions of management accounting, information function, the function of planning and regulatory function of coordinating and integration. Implementation of controlling advisable to begin with the implementation of accounting functions, which makes this issue urgently relevant.

Михайличенко Н. М.

канд. екон. наук, доц. каф. Фінанси ДДМА  
[zmij.natalka@mail.ru](mailto:zmij.natalka@mail.ru)

ДДМА – Донбаська державна машинобудівна академія, г. Краматорськ.

УДК 658.14

**Михайличенко Н. М.**

### **ФУНКЦІЯ ОБЛІКУ ЯК ОДНА З ПЕРШИХ ФУНКЦІЙ КОНТРОЛІНГУ**

Ринкова економіка створює жорсткі конкурентні умови, що орієнтує підприємство на ефективну та рентабельну діяльність. Якість менеджменту – необхідна умова загальної ефективності підприємства, тому необхідно забезпечити реалізацію метафункції менеджменту, що реалізується в системі контролінгу: комплексу сервісних по відношенню до управління функцій, серед яких можна відокремити наступні функції: управлінського обліку, інформаційну функцію, функцію планування та регулювання, функцію координації та інтеграції. Впровадження системи контролінгу доцільно починати саме з реалізації облікової функції, що робить це питання гостро актуальним.

Проблемам теорії та практики контролінгу присвячені численні роботи зарубіжних авторів: Е. Майєра, Р. Манна, Д. Хана, Х. Фольмута тощо [1–4]. З розвитком ринкових відносин на теренах пострадянського простору з'явилися роботи вітчизняних вчених, що адаптують зарубіжний досвід до місцевих умов та продовжують розв'язання проблематики контролінгу [5–6]. Втім, питання реалізації контролінгом його облікової функції залишається достатньо актуальним.

Метою даної статті є аналіз місця облікової функції у функціональному полі контролінгу та дослідження шляхів її реалізації.

Контролінг історично покликаний виконувати сервісну функцію інформування управлінців всіх рівнів з метою забезпечення прийняття ними максимально ефективних управлінських рішень. Як було зазначено вище, функція обліку – чи не найперша серед функцій контролінгу. Щоб інформація була корисною, її необхідно зібрати, обчислити, проаналізувати та інтерпретувати. Виконання функції збирання і первісної обробки інформації (облікової функції контролінгу) забезпечує система управлінського обліку.

Часом поняття «контролінг» і «управлінський облік» змішуються, хоча змістовне поле останнього значно вужче: функції контролінгу, окрім збирання і обробки інформації, охоплюють також, як вже було зазначено, процеси планування, контролю, координації та інтеграції, а також підтримку процесу прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік – це підсистема контролінгу, побудована на засадах бухгалтерського обліку, але з урахуванням специфіки конкретного підприємства, головне завдання якої полягає в забезпеченні керівного апарату підприємства релевантною, своєчасною і повною інформацією, яка слугує для прийняття управлінських рішень, використовується під час планування, контролю й аналізу процесів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Функція управлінського обліку тісно пов'язана з функцією інформаційного забезпечення, яку буде розглянуто в темі 3, разом вони покликані забезпечити процес пошуку, збирання, вимірювання, аналізу, підготовки, інтерпретації, надання інформації за місцем її призначення.

Оперативний управлінський облік охоплює всю фінансово-господарську діяльність підприємства в процесі виконання річного плану. Як елемент системи контролінгу, він принципово відрізняється від бухгалтерського обліку. Специфіка управлінського обліку в тому і полягає, що він зорієнтований на інформаційні потреби керівництва підприємства і підрозділів, на підтримку прийняття управлінських рішень, а бухгалтерський облік спрямований, перш за все, на зовнішніх користувачів [7–10].

Існують різні підходи до взаємодії управлінського і бухгалтерського (фінансового) обліку [10]:

- повна автономія управлінського обліку (використовуються різні плани рахунків, управлінський і фінансовий облік майже не перетинаються);
- часткова автономія управлінського обліку (використовуються різні плани рахунків, а взаємодія між управлінським і фінансовим обліком здійснюється за допомогою спеціальних рахунків-екранів);
- часткова інтеграція управлінського і фінансового обліку (відокремлення управлінського обліку окремим блоком в системі фінансового обліку);
- повна інтеграція управлінського і фінансового обліку, коли у стандартному плані рахунків фінансового обліку передбачені субрахунки для обліку витрат за статтями, а також рахунки для обліку результатів діяльності (сум покриття).

На українських підприємствах, які використовують управлінський облік, найбільш поширеною є повна інтеграція фінансового і управлінського обліку, оскільки цей варіант є найбільш простим для впровадження і використання.

Ефективне управління потребує контролю різних компонентів бізнесу: кадрових ресурсів, ціноутворення, фінансових ресурсів, розподілу відповідальності та ін. Тенденція управлінського обліку – всебічне охоплення бізнесу в цілому.

Управлінський облік передбачає розподіл підприємства на центри відповідальності. В межах системи контролінгу вся інформація акумулюється і аналізується не за підприємством взагалі, а за центрами відповідальності. До останніх можна віднести профіт-центри, сервіс-центри, центри витрат, центри інвестицій.

Центр відповідальності – це сегмент підприємства на чолі з відповідальним менеджером, який приймає управлінські рішення.

Профіт-центр – це підрозділ, керівник якого несе відповідальність за розмір отриманого прибутку і може впливати як на витрати, так і на розмір отриманого доходу.

Центр доходу (центр виторгу) – підрозділ, керівник якого відповідає тільки за виторг від реалізації, але не за витрати (або за витрати, але в обмеженому обсязі), наприклад, відділ збуту.

Сервіс-центр – підрозділ підприємства, який виконує допоміжні, сервісні функції щодо інших центрів відповідальності.

Центр витрат – це підрозділ, керівник якого відповідає тільки за витрати, оскільки може безпосередньо впливати лише на останні.

Центр інвестицій – це підрозділ, керівник якого є відповідальним за капіталовкладення, доходи і витрати за інвестиційним проектом.

Серед функцій управлінського обліку можна відзначити наступні:

1. Надання необхідної інформації менеджерам різних рівнів для прийняття управлінських рішень.
2. Обчислення фактичної собівартості продукції і її відхилень від нормоплану.
3. Визначення фінансових результатів за продуктовими групами чи/та центрами відповідальності. [8]

Система управлінського обліку забезпечує на підприємстві:

- оперативне відстеження і збирання (моніторинг) інформації в межах інформаційної системи, що існує на підприємстві;
- аналіз поточного фінансового стану у співставленні з планованими показниками за обраною номенклатурою критеріїв;
- надання інформації для керівництва з метою підготовки оперативних і стратегічних управлінських рішень;
- адаптивне фінансове планування діяльності підприємства. [7]

Побудова системи управлінського обліку передбачає наступну низку кроків (згідно з джерелом [7]):

1. Формування структурної схеми доходів і витрат за рівнями надання інформації, планування і аналізу показників діяльності з відокремленням характеристик для надання керівництву на кожному з рівнів структуризації.

2. Класифікацію статей доходів і витрат, аналіз представлення їх у бухгалтерському обліку на поточний момент і в запропонованій номенклатурі та структурі характеристик для визначення показників, що забезпечують аналіз фінансової діяльності і управління.

3. Пропозиції щодо змін і доповнень до діючого плану рахунків.

4. Пропозиції щодо управлінського обліку в межах системи контролінгу, узгодження, затвердження і розвиток класифікатору рахунків і їх кореспонденції.

3. Система контролінгових показників. Класифікація витрат. Розрахунок сум покриття

Система управлінського обліку передбачає вибір системи показників, які можуть слугувати базою для оцінки і аналізу результатів діяльності і поточного стану підприємства, а також планування напрямів діяльності.

Вимоги до показників, придатних для застосування в системі контролінгу та в підсистемі управлінського обліку:

- релевантність;
- актуальність;
- динамічність;
- прогнозний характер;
- компактність;
- порівнянність.

Згідно з А. Кармінським, можна відокремити п'ять кроків побудови системи взаємопов'язаних показників для підприємства в цілому і для його підрозділів:

1. Вибір головного показника, який відповідав би головній меті підприємства (операційний прибуток, чистий прибуток, рентабельність продажу та ін.).

2. Фіксація методів обчислення складових показника. Наприклад, оцінка прибутку може відбуватися з урахуванням різних схем класифікації витрат.

3. Визначення моменту розрахунку показника.

4. Розробка стандартів вимог до центрів відповідальності.

5. Визначення періодичності звітів і довідкових документів.[7]

Управлінський облік покликаний надавати інформацію про доходи, витрати, прибуток і показники рентабельності в розрізі організаційних одиниць підприємства, продуктів, послуг, клієнтів тощо. Система кодифікації управлінського обліку будується на основі ієрархічного класифікатора його напрямків. Тому облік витрат і калькулювання собівартості продукції – один з важливіших розділів управлінського обліку. Саме собівартість виробництва одиниці продукції є основою для прийняття багатьох управлінських рішень, оскільки дозволяє відповісти на класичні питання практики контролінгу.

Існують різні ознаки класифікації витрат, а, отже, і різні підходи до побудови класифікаційних систем. Досить струнка і прозора класифікація витрат:

1. За економічною роллю в процесі виробництва: основні і накладні;
2. За методом включення в собівартість продукції: прямі і непрямі;
3. За відношенням до обсягу виробництва: змінні і постійні.

Основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва.

Накладні витрати – це витрати, які виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і управління ним.

Прямі витрати – це витрати, відношення яких до конкретного об'єкту калькулювання (виду продукції, центру відповідальності) простежуються безпосередньо.

Непрямі витрати – це витрати, які неможливо безпосередньо ототожнити з тим чи іншим об'єктом калькуляції.

Змінні витрати – це витрати, які змінюються прямо пропорційно до обсягу виробництва, а в розрахунку на одиницю продукції є постійними.

Постійні витрати – це витрати, які не змінюються у короткостроковому терміні, а в розрахунку на одиницю продукції зменшуються в разі зростання обсягу виробництва.

Існують витрати, які не можна визначити ані як змінні, ані як постійні, їх називають змішаними або напівзмінними, оскільки вони мають водночас як змінні, так і постійні компоненти. Змішані витрати змінюються в разі зміни обсягу виробництва, але залежність ця не є прямо пропорційною.

Також за ознакою ступеню регулювання [10] розрізняють витрати, що підлягають регулюванню повністю, частково, або майже не підлягають.

Існують два головні методи розрахунку собівартості продукції: облік за повною собівартістю та облік за системою директ – костінг. Контролінг частіше використовує систему директ – костінг, оскільки вона вимагає, щоб витрати групувались в залежності від їх зв'язку з показниками, що характеризують ступінь використання ресурсного потенціалу і виробничих можливостей підприємства.

### ВИСНОВКИ

Як висновок, зазначимо, що процес прийняття управлінських рішень передбачає порівняння двох і більше варіантів рішення і вибір найкращого. Щоб зробити вибір, необхідно володіти релевантною, істотною інформацією. Управлінський облік повинен надати необхідну інформацію для оцінки таких альтернативних варіантів, саме це зумовлює його важливу роль в системі інформаційного забезпечення підприємства.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления / Э. Майер; пер. с нем. Ю. Г. Жукова и С. Н. Зайцева; под ред. С. А. Николаевой. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 96 с. : ил.
2. Манн Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер; пер. с нем., 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 302 с.
3. Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я / Х. Й. Фольмут; пер. с нем. ; под ред. М. Л. Лукашевича – М. : Финансы и статистика, 1998. – 288 с.
4. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан; пер. с нем. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 739 с.
5. Пушкар М. С. Контролінг: монографія / М. С. Пушкар – Тернопіль, 1997. – 146 с.
6. Петренко С. Н. Контроллинг. Учебное пособие / С. Н. Петренко. – К. : Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
7. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 256 с. : ил.
8. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952. с. : ил.
9. Скоун Т. Управленческий учет / Т. Скоун; пер. с англ., под ред. Н. Д. Эриашвили. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
10. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина [и др.]; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2001. – 279 с.