

ІНТЕГРАЦІЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛІНГУ

Обґрунтовано та встановлено взаємозв'язок між системою бухгалтерського обліку та контролінгу. Визначено місце бухгалтерського обліку в системі контролінгу, а також можливість інтеграції системи бухгалтерського обліку й контролінгу

Постановка проблеми. Сучасні ринкові відносини в Україні висувають нові вимоги до якісного рівня управління та інформаційно-економічного розвитку підприємства. Посилення вимог до управління зумовлює необхідність пошуку нових методів та удосконалення інформаційного забезпечення підприємства. Розглядаючи інформацію як базис для управління бізнесом, варто підкреслити, що від складності структури підприємства та рівня динамічності ринкового середовища її функціонування залежатиме обсяг інформації, який потрібно обробити перед тим, як прийняти ефективне управлінське рішення.

Більшість науковців вважають, що одним із нових напрямків на Україні, який направлений на підвищення ефективності управління та забезпечення інформацією, яка виявляє нові тенденції, закономірності явищ і процесів у діяльності підприємства та допомагає розробити заходи та створити умови, які забезпечують та сприяють життєдіяльності підприємства, вважається контролінг. Саме критика з приводу інформаційного забезпечення керівництва підприємства дуже поширена. П. Хорватом визначені основні критичні зауваження:

- 1) інформація надходить занадто пізно;
- 2) інформація занадто деталізована;
- 3) інформація є загальна та необґрунтована;
- 4) велика частина інформації звернена в минуле;
- 5) інформація містить дані, які можна виразити кількісними показниками;
- 6) керівники окремих підрозділів отримують не постійну, а суперечливу інформацію.

- 7) інформації, яка б показувала майбутні ще не відомі цілі не вистачає, саме питання інформаційного забезпечення для стратегічного планування в багатьох випадках залишається невирішеним.

Вважають, що економічною інформацією на підприємстві можуть бути фактичні дані минулих періодів діяльності підприємства, цільові показники на перспективу, планові значення ряду коефіцієнтів, лімітів і нормативів, прогнозні показники інфляції тощо.

Бухгалтерський облік для контролінгу є інструментом збору, класифікації, накопичення, реєстрації і узагальнення всієї інформації, яка необхідна керівнику компанії для прийняття управлінських рішень.

Метою дослідження є обґрунтування та встановлення взаємозв'язків між системою бухгалтерського обліку та контролінгу. Визначення місця бухгалтерського обліку в системі контролінгу, а також можливостей інтеграції системи бухгалтерського обліку й контролінгу.

Аналіз досліджень і публікацій. На даний час активно досліджуються питання, щодо використання та забезпечення необхідною інформаційною підтримкою управління підприємством, що досягається лише при налагодженій стабільно функціонуючій системі інформаційних потоків. Дані питання висвітлені у працях вітчизняних дослідників, таких як Н.О. Лоханова, М. Орлів, О.І. Павликівська, Л.І. Панасенко, С.Н. Петренко, М.С. Пушкар, О.С. Салогуб, Л.А. Сухарева. Також даним питанням присвячені праці зарубіжних економістів – С.В. Данилочкіної, А. Кармінського, Д.А. Панкова, П. Хорвата та ін.

Викладення основного матеріалу. Починаючи з 1930 р. в Німеччині та США світова економічна криза призвела до банкрутства багатьох компаній та неймовірних інфляційних стрибків. На той час оцінили особливе значення зовнішньої звітності, яка до цього часу не сприймалася як окремий інструмент для аналізу. Після цих подій було запропоновано використати її разом з інструментарієм планування та перетворити на діючий засіб майбутньо-орієнтованого управління підприємством, що і стало першопричиною появи контролінгу.

Слід відмітити, що в соціалістичній системі господарювання потреби в контролінгу не було, оскільки підприємства виконували доведені до них плани (функції стратегічного планування поклалися на Державний плановий комітет), а стратегічних рішень не приймали. Саме стратегічний характер інформації значно відрізняє систему контролінгу від системи бухгалтерського обліку. Відповідно, у ринкових умовах підприємства не можуть забезпечити своє довготривале існування без використання стратегій розвитку, тому контролінг є необхідним і важливим атрибутом стратегії, що вимагає забезпечення збору та обробки даних [4, с. 192]. Цікавість до контролінгу у вітчизняних бухгалтерів і економістів почала проявлятися з переходом від централізованої планової економіки до соціально-орієнтованого ринкового господарства. Але на сьогоднішній день система контролінгу знаходиться у початковій стадії розвитку, це в основному пояснюється відставанням функції інформаційного забезпечення від стратегічного планування.

Більшість авторів виділяють наступні етапи розвитку системи контролінгу, які базуються на основних концепціях:

1. Концепція орієнтована на систему обліку (1930 р.);
2. Концепція орієнтована на управлінську інформаційну систему, стала відомою у 1970-1980 рр. (співпадає по часу з бурхливим розвитком комп'ютерної техніки);
3. Концепція орієнтована на систему управління, безпосередньо пов'язана з розвитком проектного менеджменту (широко застосовується і в наш час).

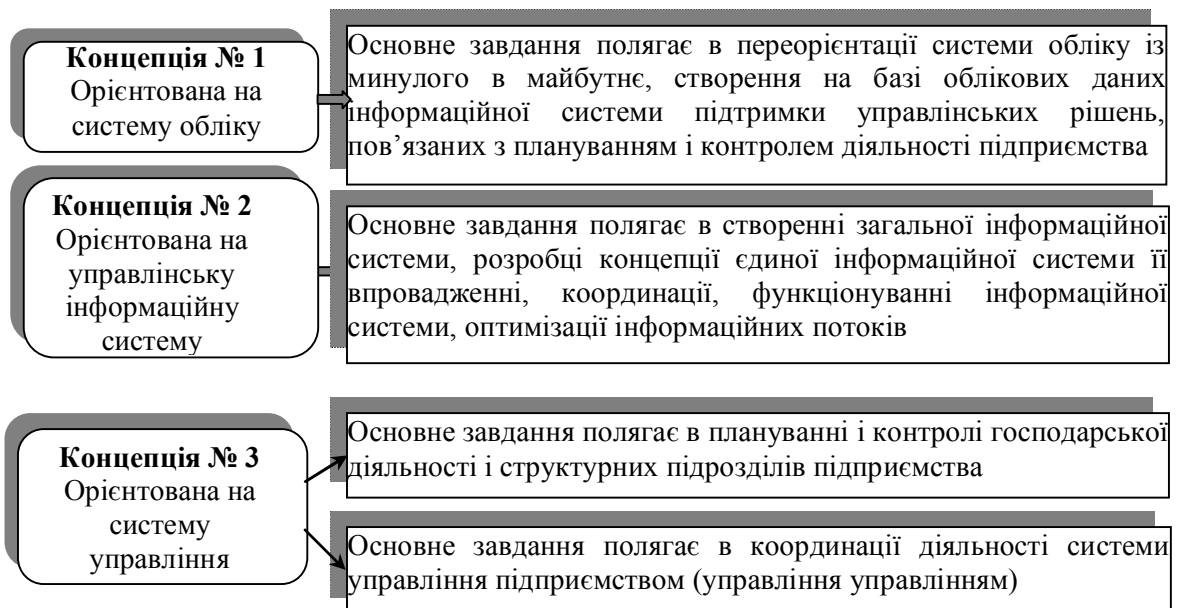


Рис. 1. Концепції системи контролінгу на підприємстві [16, с.18].

У зв'язку з цим Д. Хан [18, с. 25] зазначає, що саме при організації контролінгу завдання, пов'язані з обліком, формуються залежно від того, яка концепція контролінгу (німецька чи американська) береться за основу. За американською концепцією до контролінгу відносяться завдання зовнішнього обліку (фінансового обліку), а в центрі класичної німецької концепції контролінгу є внутрішній облік (управлінський облік) в різних формах: плановий, документальний, контрольний, а відповідно зовнішній облік, не входить в сферу контролінгу [17, с. 220].

Проф. М.С. Пушкар вважає, що концепція управління господарською і фінансовою діяльністю включає такі основні блоки, як: 1) визначення цілей підприємства (компетенція менеджменту) – ідеальну мету, реальні цілі, стратегію розвитку; 2) управління цілями (залежить від методів планування, обліку, аналізу, контролю); 3) досягнення цілей (залежить від мотивації і менеджменту) [9, с. 9].

Як зазначає Н.О. Лоханова [7, с. 232], одночасно проблема, яким видом обліку формується та чи інша інформація, відійшла на другий план, оскільки формування достатньої для прийняття інформації не може здійснюватись без взаємодії різних видів обліку і різних управлінських функцій та їх розвитку у взаємозв'язку та взаємозалежності. Саме тому, на певному етапі розвитку наукової думки проблема розмежування фінансового і управлінського обліку вийшла за рамки обліку і постала як проблема побудови якісно нової інформаційної системи управління, яка б задовольнила потреби різних груп користувачів.

З початку появи контролінгу його можливість використання та впровадження піддавалась сумніву і навіть запереченню. Контролінг розглядав перш за все досконалі процеси, тільки в подальшому зростає роль планування і стратегії. Облік і звітність, залишаючись елементом реєстрації і контролю, перетворюється в допоміжний засіб виживання і успішного функціонування підприємства [5, с. 27].

Контролінг інтегрована система елементами якої є бухгалтерський облік, економічний аналіз, контроль, маркетинг, менеджмент, планування, яка застосовується на підприємстві і спрямована на прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень та забезпечує необхідною інформацією підприємство, спрямований на отримання даних, які обробляються і трансформуються в інформацію для управління та прийняття стратегічних рішень.

Як зазначає А.М. Кармінський західна бухгалтерія передбачає двоколовий характер обліку. Перший орієнтований на облік фінансових потоків. Другий – на облік перетворення факторів бізнесу в продукти і послуги в результаті виробничої діяльності. Сюди відноситься облік матеріальних потоків, а також витрат і собівартості виробничої продукції. Якщо перший орієнтований на зовнішнє споживання і підлягає регламентуванню, то другий є внутрішніми справами кожної компанії. Він є, по суті, ноу-хау компанії і досить близький до комерційної таємниці [3, с. 202].

Значний інтерес представляє система котролінгу, яка широко використовується на багатьох підприємствах Німеччини, де саме першочерговою складовою контролінгу вважають систему обліку. Еволюція розвитку концепцій контролінгу в Німеччині наведена на рис. 2.

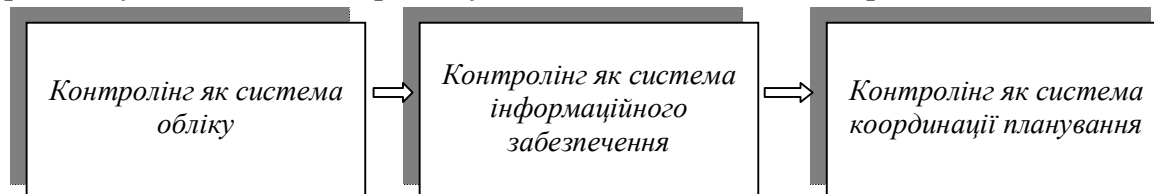


Рис. 2. Еволюція розвитку концепцій контролінгу в західних економічно розвинутих країна [1]

Облікова інформація сприяє процесу розробки і реалізації ділової стратегії підприємства, а інструменти бухгалтерського обліку сприяють процесу стратегічного управління. Систему контролінгу Німеччини, яка функціонує на підприємствах і приносить позитивний результат, не можна аналогічно впроваджувати на підприємствах України, оскільки необхідно враховувати особливості обліково аналітичних шкіл двох країн, методика ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, регулювання обліку. Також у даному випадку повинні враховуватися такі фактори, як менталітет керівника та персоналу підприємства. Але, не зважаючи на ці особливості та фактори, на нинішньому етапі розвитку ринку та під впливом глобалізаційних процесів більшість економістів і вчених вважають, що національним підприємствам не обійтися без системи контролінгу.

Бухгалтерський облік в сучасних ринкових відносинах нерозривно пов'язаний з інформаційним забезпеченням служби контролінгу та керівника підприємства в процесі прийняття управлінських рішень. Рішення 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 заінтересованість користувачів звітності в різних розрізах управлінської інформації. Відповідно, вагома частина інформаційних потреб користувачів управлінської інформації задовольняється даними, які отримані саме з системи бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік виступає центральним джерелом інформації для потреб контролінгу в сучасному інформаційному просторі, 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.

Служба контролінгу, беручи за основу дані бухгалтерського обліку, як джерела інформації, вивчає явища і процеси на підприємстві, порівнює фактичні показники із плановими та аналізує причини відхилення, пропонує заходи, щодо покращення ситуації на підприємстві, аналізує фінансовий стан підприємства, статті активів і пасивів балансу, звертає увагу на власні та залучені ресурси, їх співвідношення, ліквідність активів, стан запасів і готової продукції, аналізує організаційну структуру виробництва.

Обліковий компонент, хоча і є частиною системи контролінгу, але разом з тим є і найважливішою – інформаційною основою в інтегрованій системі контролінгу, управлінні внутрішньою діяльністю підприємства, який впливає безпосередньо на стратегію і тактику діяльності підприємства. Дані бухгалтерського обліку, фінансова звітність є головним джерелом інформації для економічного аналізу підприємства. Відповідно без зворотної, оперативної та достовірної інформації про виконання запланованих показників діяльності, контролінг не забезпечуватиме виконання поставлених завдань.

Бухгалтерський облік служить засобом для досягнення успіху в фінансово-господарській діяльності. Ціль контролінгу збігається із загальною з завданнями системи бухгалтерського обліку і полягає у забезпеченні оптимізації фінансового результату шляхом максимального збільшення прибутку.

Ми не можемо погодитись з поглядами проф. М.С. Пушкаря [11, с. 136], про те що система бухгалтерського обліку включає: фінансовий облік, управлінський облік та контролінг. На нашу думку не можна відносити контролінг до системи бухгалтерського обліку, оскільки система бухгалтерського обліку виступає елементом системи контролінгу та є її інструментом, який забезпечує управління підприємством та інші елементи системи контролінгу оперативною інформацією. Взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку з контролінгом зображено на рис. 3.

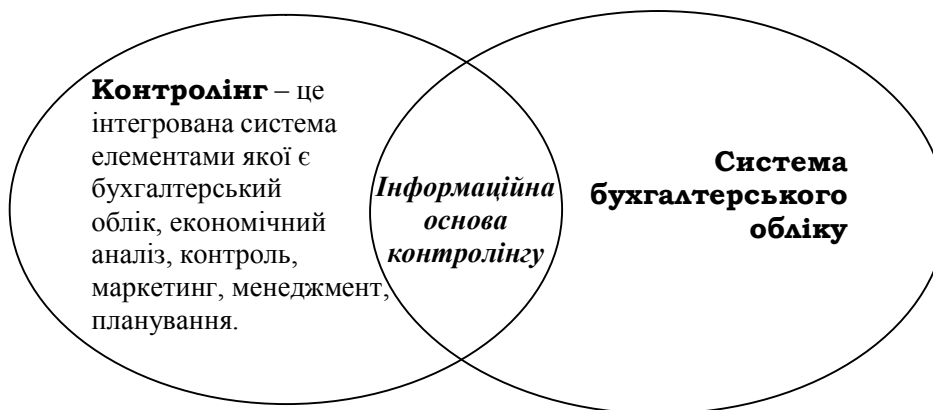


Рис. 3. Взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку з контролінгом

Для ефективної діяльності служба контролінгу на підприємстві повинна максимально використовувати дані системи бухгалтерського обліку і звітності, щоб забезпечити керівництво підприємства об'єктивною, достовірною і своєчасною інформацією. Невиконання системою цього призначення може призвести до прийняття невірних управлінських рішень, що згодом вплине на діяльність і загальний фінансовий стан підприємства.

Дані бухгалтерського обліку, які використовує інтегрована система контролінгу включають показники фінансової звітності, яка містить основні дані про діяльність підприємства в агрегованому вигляді. Окрім цього, вона не становить комерційної таємниці, тому фінансова звітність є найбільш доступним та загальним джерелом інформації для системи контролінгу.

Отже, як бачимо в цьому випадку облікова інформація буде сприяти процесу розробки і реалізації ділової стратегії підприємства, а система бухгалтерського обліку сприятиме процесу стратегічного управління. Бухгалтерський облік є джерелом інформації для системи контролінгу, яка необхідна для функціонування системи управління на підприємстві. Інформація, яка використовується в системі контролінгу, повинна відповідати таким вимогам:

– *достовірність* (інформація достовірна, якщо вона не викривляє справжній стан справ, недостовірна інформація може призвести до не правильного розуміння або прийняття неправильного рішення);

– *повнота* (інформація повна, якщо її достатньо для розуміння та прийняття рішень, неповнота інформації стримує прийняття рішень чи може призвести до помилки);

– *цінність* (цінність інформації залежить від того, які завдання вирішуються за її допомогою);

– *актуальність* (в постійно змінних умовах для здійснення будь-якої діяльності важливо мати актуальну інформацію, яка відповідає сучасному моменту часу, якщо цінна та актуальна інформація висловлена не зрозумілими словами, вона може стати не корисною);

– *зрозумілість* (інформація стає зрозумілою, лише тоді, коли вона передана мовою, яку розуміють користувачі цієї інформації) [2, с. 10].

Таким вимогам повинна відповідати будь-яка інформація, не тільки та, яка стосується системи контролінгу, у тому числі інформація традиційного бухгалтерського обліку. Однак значимість різних вимог може бути різноманітною, якщо для бухгалтерського обліку головне – це достовірність інформації, то в системі контролінгу це релевантність інформації (наскільки вона суттєва для прийняття управлінського рішення).

Всі інші вимоги до інформації в межах контролінгу відіграють підлеглу роль: несуттєва інформація, навіть якщо вона цілком достовірна, не допоможе в прийнятті управлінських рішень; в той же час суттєва, але достовірна – лише на 80 % допоможе в прийнятті правильних рішень. Маючи інформацію, служба контролінгу може здійснювати моніторинг всієї фінансово-господарської діяльності підприємства – відслідковувати поточні процеси у режимі реального часу; складати оперативні звіти про результати роботи підприємства за найбільш короткі проміжки часу (день, тиждень, місяць);

порівнювати цільові результати з фактично отриманими. На підставі такого порівняння формують висновки щодо сильних та слабких сторін підприємств, динаміки їх зміни, а також про позитивні тенденції розвитку. Пропонуємо розглянути взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку як інформаційної основи системи контролінгу з її елементами (рис. 3).

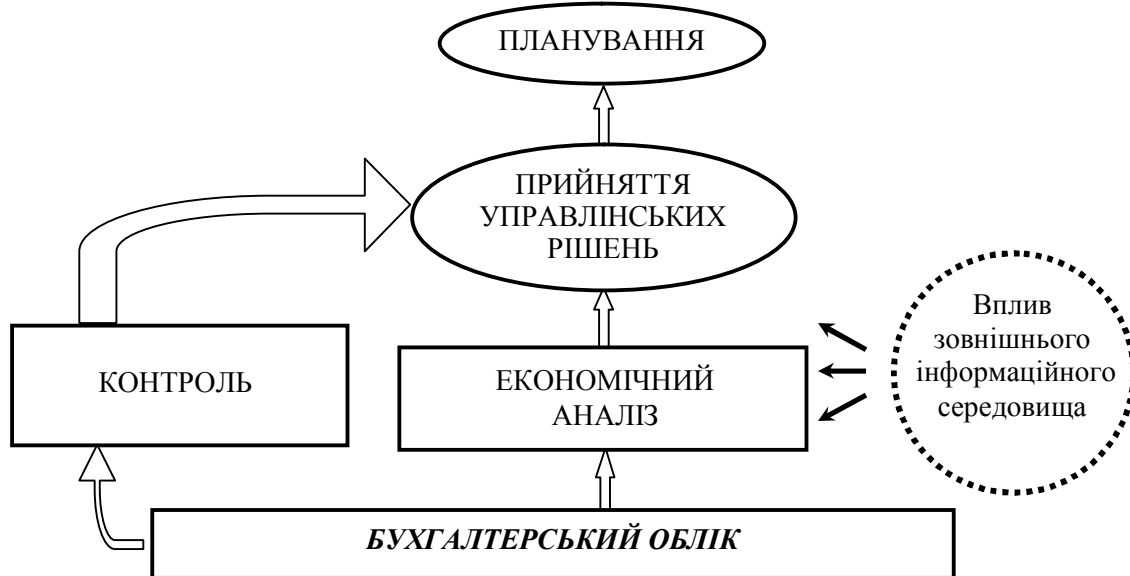


Рис. 3. Взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку з елементами контролінгу

Облікова інформація проходить всі етапи її обробки з одною метою – допомогти вибрати управлінцю найкращий варіант дій з множини можливих та організувати і спрямувати в певне русло діяльність трудового колективу та виконати роль засобу, який сприяє досягненню мети, поставленої перед підприємством [1, с. 117]. В даній схемі система бухгалтерського обліку повинна забезпечити інформацією та вихідними даними елементи системи контролінгу (планування, економічний аналіз).

Найбільш тісно є пов'язаний бухгалтерський облік та економічний аналіз. Цей зв'язок має подвійний характер.

Контролінг, як цілісна концепція управління фінансово-економічними процесами та результатами діяльності підприємства, базується, в першу чергу, на обліковій інформації. Дослідження облікової інформації стають основою проведення спеціалістом з контролінгу оцінки фінансової ситуації підприємства, процесів планування та контролю.

Саме в системі бухгалтерського обліку за його даними формується інформація за результатами минулих подій. Спеціалісту з контролінгу така інформація необхідна, перш за все, для проведення аналізу відхилень фактичних даних від запланованих. Отримані результати є вихідними для подальшого етапу планування.

Правильним буде твердження, що контролінг є всього лише інструментом менеджменту, який без відповідного досвіду та високої кваліфікації управлінського персоналу не зможе гарантувати успіх підприємства. Оскільки контролінг ґрунтується на даних бухгалтерського і фінансового обліку, зазвичай саме співробітники бухгалтерських служб або служб внутрішнього аудиту стають співробітниками служб контролінгу. Взаємозв'язки між різними складовими частинами бухгалтерського обліку дуже багатогранні і управління ними нерідко має важливе значення для якості прийнятих рішень, для успішного функціонування контролінгу [14, с. 123].

Як правило в іноземних компаніях функціональні обов'язки спеціаліста з контролінгу та бухгалтера розмежовані. На підприємствах існують відокремлені відділи контролінгу, звітності, управлінського і фінансового обліку. В той же час, на малих підприємствах вважається нераціональним введення посади спеціаліста з контролінгу, тому що його основні функції може виконувати безпосередньо сам керівник, а аналітичну роботу провидить бухгалтер.

На середніх і великих підприємствах на бухгалтерію покладається більш значний обсяг завдань (в Україні враховується додаткове ведення податкового обліку), що призводить до необхідності створення додаткових органів проведення аналітичної роботи. Але на сьогодні в Україні такі відділи тільки у виняткових випадках заслуговують на право називатись службою контролінгу. Причина не стільки в недостатньо закріпленому в українській практиці господарювання поняття контролінгу, скільки у невідповідності методів роботи наших і західних спеціалістів.

Саме ефективність обліку вимірюється в повноті відображення інформації про ресурси, процеси господарської діяльності. Внутрішнє управління вимагає адекватної інформації для кожного з рівнів менеджменту, а тому перспективною є не інтегрована система так званого бухгалтерського обліку, а диференційована за ознакою задоволення потреб управлінського персоналу різних рівнів ієрархії. Зусилля науковців та практиків повинні бути спрямовані на розробку більш ефективної системи обліку, яка дозволить забезпечити необхідною інформацією усі рівні управлінської системи з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В сучасних умовах формування та поступового становлення ринкових відносин у всіх сферах діяльності будь-який господарюючий суб'єкт, незалежно від форми власності, стає все більше незалежним з економічної точки зору. Таке становище підприємства як суб'єкта ринкових відносин визначає не лише зростання ролі таких основних функцій управління, як облік, контроль, аналіз, планування, але й принципове переосмислення завдань, що ними виконуються.

Тому, на сьогоднішній день пропонується впроваджувати нову концепцію управління підприємством – контролінг. Розглядаючи в даному дослідженні систему бухгалтерського обліку як основу для системи контролінгу – управління бізнесом, виявлено, що від розмірів, складності структури підприємства та рівня динамічності ринкового середовища залежатиме обсяг інформації та складність її обробки.

В дослідженні було виявлено безпосередній зв'язок системи контролінгу та бухгалтерського обліку. Для виконання завдань контролінгу бухгалтерський облік повинен бути організований як система збору та обробки інформації, яка забезпечить прийняття рішень на різних рівнях управління. Важливими є відбір і розробка методик обліку, а також критеріїв для оцінки діяльності підприємства в цілому і його окремих підрозділах. Частка бухгалтерської інформації у складі інформаційної бази системи контролінгу складає 70 %, тому можна з впевненістю стверджувати, що система бухгалтерського обліку виступає основною системою контролінгу.

Контролінг охоплює всі сфери діяльності підприємства, інтегруючи і координуючи діяльність різних служб для досягнення оперативних і стратегічних цілей. Центральне місце у системі контролінгу займає бухгалтерський облік, що забезпечує елементи системи контролінгу інформацією, яка обробляється та формується з бази даних в розрізі окремих економічних показників діяльності, які характеризують стан об'єктів, а також фактори, що впливають на їх функціонування. Тобто система бухгалтерського обліку виступає “генератором” релевантної інформації, необхідної для функціонування системи контролінгу в цілому.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Абчук В.А.* Азбука менеджера – СПб.: “СОЮЗ”, 1998. – 117 с.
2. *Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Євдокимов В.В., Легенчук С.Ф.* Інформаційні системи і технології в обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 468 с.
3. *Карминский А.М., Нестеров П.В.* Информатизация бизнеса. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 416 с.
4. *Карминський А.М., Оленев Н.И., Примаков А.Г., Фалько С.Г.* Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.
5. *Коваленко Е.В.* Управление предприятием и контроллинг // Проблемы становления рыночной экономики информационное и финансовое обеспечение деятельности предпринимательских структур, – Тезисы II междунар.конфер. часть 1 Севастополь 2000. – С. 27-30.

6. Контроллинг. Пакет научно-методических документов по дисциплине. –Ялта: Рио КГГИ, 2005. – 153 с.

7. *Лоханова Н.О.* Концепції управлінського обліку і контролінгу в системі управління підприємством // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16 – Львів: Львівська комерційна академія, 2004 – 536 с.

8. *Павликівська О.І., Папінко В.З.* Контролінг – концепція стратегічного управління // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – № 4(30). – С. 204-208.

9. *Пушкар М.С.* Контролінг: Монографія. – Тернопіль, 1997. – 146с.

10. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка. 1999. – 421 с.

11. *Пушкар М.С., Пушкар Р.М* Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль, 2004. – 370 с.

12. *Самофалов С.П.* Контролінг у системі корпоративного управління // Науковий вісник ДАСОА. – 2003. – № 1. – С. 31

13. *Сторожук О.В* Застосування системи фінансового контролінгу у діяльності вітчизняних підприємств // Актуальні проблеми розвитку аудиту в сучасному інформаційному середовищі. 2006. – С. 57.

14. Справочник по аудиту / Под ред.Проф.Уткина Э.А. – М.: Ассоциация авторов и издателей “Тандем”. Издательство ЭКМОС, 1999. – 432 с.

15. *Терещенко О.О.* Антикризове фінансове управління на підприємстві. Монографія . – К: КНЕУ, 2004. – 268 с.

16. *Хараман К.С.* Контролінг – удосконалення системи управління витратами // Матеріали V Всеукраїнської науково – практичної конференції “Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України” том II, Донецький державний університет економіки і торгівлі ім. Туган-Барановського., 2004. – 232 с.

17. *Хан Дитгер / Хунгенберг Харальд.* Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928с.: ил. – Пер. узд.:Dietger Hahn / Harald Hungenberg.PuK Wertorientirt Controllingkoncepte. – 6. Auflage. – Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler/GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2001. – 220 с.

18. *Хан Д.* Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. А.А. Туркача, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997.