

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ**

УДК 658.7.012

**Г.Г. Старостенко,***д.е.н., професор, професор кафедри економічної теорії,  
Національний університет державної  
податкової служби України, м. Ірпінь***А.В. Сурженко,***студент, Національний університет державної  
податкової служби України, м. Ірпінь***УПРОВАДЖЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛІНГУ ЯК ІНСТРУМЕНТУ  
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

*У статті запропоновано побудову на підприємстві ефективної системи фінансового контролінгу для прийняття управлінських рішень щодо обліку витрат на виробництво. Розглянуто сутність фінансового контролінгу та його місце в системі управлінського обліку на підприємстві. Визначено основні завдання та функції фінансового контролінгу й проаналізовано методи його ефективного впровадження на підприємстві.*

**Ключові слова:** *фінансовий контролінг, функції контролінгу, служба контролінгу, інформаційне забезпечення контролінгу.*

Розв'язання проблеми ефективної роботи підприємств неможливе без удосконалення системи управління, що забезпечує економічну стабільність їхнього становища на ринку.

Так удосконалення системи управління через впровадження окремих елементів контролінгу сприятиме поліпшенню виконання та контролю за здійсненням цілей господарської діяльності, забезпечення об'єктивної та всебічної оцінки її результатів.

При цьому контролінг спрямований на ефективне корегування і синтезування управлінських рішень, націлених на досягнення кінцевих цілей підприємства.

Перебуваючи на перетині обліку, інформаційного забезпечення, контролю й координації, контролінг посідає особливе місце в керуванні підприємством: він зв'язує воедино всі функції, інтегрує й координує їх, причому не підмінює собою керування підприємством, а лише переводить його на якісно новий рівень. Контролінг є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі керування.

Управлінський облік виник у країнах з ринковою економікою в інтересах внутрішніх користувачів інформації. Він складається із систематичного обліку, який розвиває традиційні способи бухгалтерської інформації, і проблемного обліку, що дозволяє виробити дійові управлінські рішення.

До цього часу в економічній літературі ще не сформувалася єдина думка щодо визначення суті управлінського обліку. Проте найзрозумілішими і найвдалішими можна вважати такі його тлумачення.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

Управлінський облік – це економічна система, пов'язана із підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної та фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством.

Донедавна в нас розвивався лише фінансовий облік, а з управлінського обліку використовувалися деякі фрагменти – облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості готової продукції, техніко-економічне планування, аналіз господарської діяльності.

Питаннями теоретичної розробки та практичного впровадження системи контролінгу на підприємствах займалися зарубіжні та вітчизняні вчені. Думку щодо приходу терміна «контролінг» до України з Німеччини можна підтримати, спираючись на наукові дослідження М.С. Пушкаря. Так, М.С. Пушкар у своїй монографії [8] зазначив, що в період трансформації суспільства досить важким і ризикованим завданням є розв'язання проблем, які ще не усвідомлені більшістю науковців до кінця

через недостатність публікацій зарубіжних і вітчизняних авторів. Зокрема, це стосується такого найголовнішого напрямку в розвитку економічних досліджень, як контролінг. Розуміння сутності контролінга, за авторською інтерпретацією С.М. Пушкаря, значно відрізняється від інтерпретації німецьких вчених Майера Е. та Манна Р. [4], які основну увагу зосереджують на плануванні, обліку, аналізі й контролі суми покриття (маржинального доходу).

На думку Сопка В.В., внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий, контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо. Цей облік становить комерційну таємницю підприємства. Він будується суто для конкретного підприємства, зважаючи на характеру технологій, організаційних рішень. Основними користувачами інформації з внутрішньогосподарського обліку є керівники, власники, засновники, менеджери. Це конфіденційна, таємна бухгалтерська інформація.

Проблеми впровадження контролінгу як інструменту антикризового управління на підприємствах досліджувалися вітчизняними та зарубіжними вченими, серед яких Ананькіна Є.А., Бланк І.А., Балабанов І.Т., Брігхем Е.Ф., Бартон Л., Беляев С.Г., Василенко В.О., Грязнова А.Г., Кузьмін О.Є., Попов Р.А., Уткін Є.А. та інші.

Незважаючи на широкий спектр питань, які охоплюють дослідження у сфері контролінгу на підприємстві, недостатньо опрацьованими у вітчизняній літературі залишаються теоретико-методичні інструментарії контролінгу в частині побудови інформаційної системи підприємства в забезпеченні ефективності управління підприємствами різних видів економічної діяльності.

**Метою дослідження** є використання концепції контролінгу для визначення практичних рекомендацій з формування системи контролінгу на підприємстві для забезпечення його ефективного функціонування.

Трансформування економіки в систему ринкового господарювання супроводжується суттєвими змінами, які значною мірою позначилися на процесі пошуку ефективних способів управління. Разом з тим, самостійність підприємства при визначенні ключових результатів діяльності, цілей на перспективу, шляхів їх досягнення зумовили зростання значення контролінгу. Контролінг – це концепція управління, яка забезпечує підтримку внутрішнього балансу економіки підприємства завдяки формуванню інформації про витрати та прибутки як основу для прийняття найважливіших управлінських рішень.

Необхідність контролінгу на сучасних підприємствах можна пояснити такими причинами: нестабільність зовнішніх і внутрішніх факторів висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством; необхідність пошуку нових і вдосконалення вже існуючих систем управління, що забезпечують гнучкість і надійність функціонування підприємства; істотні зміни в організації та методології системи інформаційного забезпечення.

Контролінг повинен реагувати та оперативно втручатись у процеси, які загрожують підприємству, виявляти й послаблювати вплив несприятливих тенденцій. Для ефективної діяльності служба контролінгу повинна координувати свою систему із системою бухгалтерського обліку та звітністю. Для цього потрібно розробити систему внутрішньої звітності з визначення центрів збирання інформації, показників, строків подання звітності і методику його складання, мету, з якою збираються дані, адресат інформації.

Основною ідеєю при обґрунтуванні сутності контролінгу є актуалізація питань окреслення його завдань, функцій, напрямів і методів проведення в межах підприємства. Порядок формування і сутність функцій контролінгу впливають із ролі самого контролінгу в системі діяльності підприємства. Роль контролінгу на підприємстві – отримання інформації, що характеризує діяльність підприємства, а також складників його навколишнього середовища і координація на цій основі діяльності системи управління з метою досягнення поставлених завдань і цілей. Для виконання цієї функції доцільно на великих і середніх підприємствах створювати відділи контролінгу, які підпорядковуються безпосередньо керівництву підприємства. Функція ж контролінгу полягає в забезпеченні координації різних систем – планування, контролю, інформаційного забезпечення.

Система контролінгу забезпечує систематичний, цілісний погляд на діяльність підприємства в минулому, теперішньому і майбутньому, системний підхід до виявлення і розв'язання проблем, що постають перед підприємством. Саме ж контролінг переводить управління підприємством на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи і спрямовуючи діяльність його підрозділів на досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Контролінг антикризового управління – це система методів та інструментів забезпечення

підтримки прийняття управлінських рішень, планування і контролю за нестабільних умов діяльності підприємства під час виконання службами контролінгу своїх функцій:

- планування діяльності передбачає визначення кола питань, яким займається керівництво самостійно, а яким – інші співробітники для того, щоб реалізувати визначені цілі. Завдання контролінгу полягають у тому, щоб завдяки підготовці і наданню потрібної управлінської інформації орієнтувати керівництво на ухвалення рішень і необхідні дії;
- організація відображає процес формування структури управління підприємством, що передбачає його поділ на підрозділи відповідно до цілей і стратегії і встановлення взаємин між ними, що дає змогу ефективно працювати для досягнення поставлених цілей;
- мотивування. На підприємствах, які запровадили контролінг, управління скероване на людину, адже працівники спільно становлять його капітал. Без особистого залучення менеджерів і працівників не можна очікувати ефективної реалізації визначених завдань. Тому потрібно виробити певну стратегію мотивування працівників, пристосовану до змінних умов і оточення підприємства.
- контроль. Діяльність будь-якої фірми завжди спрямована на досягнення конкретних цілей. Щоб не відхилитись від наміченого курсу, необхідний постійний контроль за тим, як реалізуються розроблені програми. Контроль є базою для порівняння планових і фактичних величин, для виміру та оцінки ступеня досягнення мети, встановлення допустимих меж відхилення від плану, аналізу відхилень, інтерпретації причин відхилень плану від факту та вироблення пропозицій для зменшення відхилень;
- регулювання управлінської діяльності. Контролінг – це система регулювання витрат і результатів діяльності, що допомагає досягти цілей підприємства, уникнути несподіванок і своєчасно відреагувати, коли економіці підприємства загрожує небезпека, що вимагає вживання заходів протидії. Функція регулювання полягає в ефективному регулюванні та забезпеченні нормального проходження виробничих процесів на підприємстві. Якщо процес прийняття рішень відбувається без підготовки, то ухвалюють інтуїтивні рішення. Такі рішення, як звичайно, приймаються за умов нестачі інформації і безпосередньо перед їхньою реалізацією;
- консультаційна підтримка прийняття управлінських рішень. Функції консультування служба контролінгу виконує під час розроблення методичного забезпечення діяльності окремих підрозділів підприємства, підготовки на замовлення керівництва висновків і рекомендацій щодо розв'язання проблем підприємства;

• Створення та забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління. Інформативну базу для контролінгу становлять дані оперативного внутрішньогосподарського, управлінського та фінансового обліку, податкова і статистична звітність, а також інформація, яка надходить із зовнішніх джерел. Недостатній рівень розвитку цієї функції може стати причиною кризового стану на підприємстві, оскільки на основі наявних інформаційних ресурсів здійснюється стратегічне й оперативне планування, аналіз результатів фінансово-господарської діяльності тощо.

Сутність регулювання полягає в розробленні прийнятого рішення в деталях і наданні розпоряджень щодо його виконання.

Для забезпечення виконання ролі контролінгу в системі підприємства необхідно створити особливу інформаційну систему, яка б інформувала керівництво про сильні і слабкі боки підприємства й ризики, що можуть йому загрозувати як зсередини, так і зовні.

Як методику аналізу ймовірності фінансової кризи та банкрутства підприємства потрібно виділити: аналіз фінансової стійкості на основі визначення надлишків або відсутності джерел для формування запасів і витрат; аналіз фінансових компонентів; аналіз матриць фінансової рівноваги; методика, визначена законодавством України; методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств і організацій; система оціночних показників – індикаторів кризового стану; горизонтальний, вертикальний і трендовий аналіз; аналітичні моделі банкрутства; експертна діагностика.

Упровадження системи контролінгу в систему управління необхідно здійснювати на всіх етапах організації та функціонування підприємницької діяльності; результати дослідження відображати в статуті підприємства; не допускати утворення підприємств, які передбачають свою збиткову діяльність, і суворо дотримуватись цих вимог. Збиткова діяльність розорує не тільки окремого підприємця, а й державу в цілому, саме функціонування збиткових підприємств в умовах ринку є неможливе.

Зважаючи на економічну природу ринкових відносин, ціни на продукцію повинні знижуватись, а якість продукції – поліпшуватись, бо в іншому випадку продукція не буде конкурентоспроможною. Забезпечення конкурентоспроможності виробництва – це основна вимога

ринкових економічних відносин. І цього можна досягти впровадженням контролінгу в систему управління підприємствами і національну економіку України. Це ще раз підтверджує необхідність удосконалення системи управління і ринкових економічних відносин в Україні.

Управлінський облік використовує у своєму дослідженні різноманітні методи обліку затрат. Існуючі методи управлінського обліку можна класифікувати за різними ознаками, а саме: за об'єктами обліку, за повнотою включення до складу собівартості, за інтерпретацією поняття затрат, за характером даних.

За об'єктами обліку затрат розрізняють такі системи управлінського обліку як облік за видами затрат, облік за центрами затрат та облік, диференційований за базами розподілу затрат.

За повнотою включення до складу собівартості вирізняють облік за повною собівартістю та облік за неповною (вкороченою) собівартістю або облік за змінними витратами.

За інтерпретацією поняття затрат управлінський облік поділяють на облік за фактичною собівартістю, облік за нормативною собівартістю та облік за плановою собівартістю.

За характером даних є системи управлінського обліку, які містять, з одного боку, дані про минуле, про сучасне та майбутнє, а з другого – дані для контролю, оперативного управління та планування.

Слід зазначити, що системи управлінського обліку можуть поєднувати в собі різні ознаки. Так, облік за видами затрат, облік за центрами затрат та облік, диференційований за базами розподілу затрат, може здійснюватись як за повною собівартістю, так і за неповною (вкороченою) собівартістю. Останні різновиди управлінського обліку можуть містити інформацію як у частині фактичної собівартості, так і нормативної та планової, а ті, у свою чергу, характеризувати дані про минуле, сучасне, майбутнє та використовувати їх з метою контролю, оперативного управління планування.

У сучасних умовах ринку на вітчизняних підприємствах з'явилась необхідність в удосконаленні управління щодо розрахункових операцій. Інструментом поліпшення фінансово-господарської діяльності має стати введення нового складника в системі управління – контролінгу.

За допомогою визначення мети, сутності, основних завдань і функцій контролінгу, було обґрунтовано доцільність впровадження контролінгу в систему управління підприємством, а також визначено місце контролінгу в організаційній структурі управління підприємством.

Управлінський облік є вихідним елементом системи контролінгу, оскільки забезпечує службу контролінгу вичерпною достовірною та необхідною інформацією щодо витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на всіх стадіях виробничого процесу, що дає змогу здійснювати підготовку виважених управлінських рішень на підставі такої інформації.

Запровадження системи контролінгу на підприємствах дасть змогу підвищити рівень його ліквідності, ділової активності, прибутковості, фінансової стійкості, поліпшити оперативність і якість прийняття управлінських рішень, а отже, й отримати значні конкурентні переваги.

Таким чином, можна визначити, що контролінг є підсистемою управління підприємством його метою виступає надання підтримки та допомоги керівнику. У такому випадку контролінг слід класифікувати одночасно як концепцію управління підприємством, орієнтовану на ефективне й довгострокове функціонування в сучасному економічному середовищі. Управлінський облік організовується в такому порядку, щоб повністю задовольнити потреби управління в інформації щодо формування собівартості і визначення рентабельності окремих видів продукції.

### *Література*

1. Верхоглядова Н.І. Контролінг в системі управління підприємством / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна // Держава та регіони.– 2008. – №5 – С. 16–21. – Серія «Економіка і підприємство».
2. Гребець, О.Б. Контролінг як сучасна система управління / О. Б. Гребець // Економіка та держава. – 2009. – № 12. – С. 71–72.
3. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
4. Манн Р. Контроллинг для начинающих / Манн Р., Майер Э.; пер. с нем. Ю.Г. Жукова, под ред. и с предисл. В.В. Ивашкевича. – [3-е изд., пераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 304 с.
5. Оліфіров О.В. Контролінг інформаційної системи підприємства: монографія / О.В. Оліфіров. – Донецьк: ДонНУЕТ ім. М. Туган – Барановського, 2003. – 325 с.
6. Петренко С.Н. Контроллинг : учебное пособие. – К. : Ника-Центр, Эльга, 2004. – 328 с.
7. Портна О.В. Контролінг : навчальний посібник. – Львів : Магнолія-2006, 2007. – 190 с.
8. Пушкар М.С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія /

- Пушкар М.С., Пушкар Р.М. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
9. Терещенко О.О. Поняття контролінг та управлінський облік у теорії і практиці / О.О. Терещенко // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 137–145.
10. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.

*The paper proposes the construction of the company effective financial controlling for managerial decisions on accounting for production costs. The essence of financial controlling and its place in the system of management accounting at the company considered. The main tasks and functions of financial controlling is analyzed for its effective implementation in the enterprise.*

**Key words:** financial controlling, controlling functions, service controlling information for controlling.

*В статті пропонується побудувати на підприємстві ефективну систему фінансового контролінга для прийняття управлінських рішень по учету затрат на производство. Рассмотрена сущность контроллинга и его место в системе управленческого учета. Определены основные задачи и функции контроллинга и проанализированы методы его эффективного внедрения на предприятии.*

**Ключевые слова:** финансовый контроллинг, функции контроллинга, служба контроллинга, информационное обеспечение контроллинга.

УДК 657.043.2.

**Н.В. Мірко,**

*к.н.д.у, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,  
Національний університет державної  
податкової служби України, м. Ірпінь*

## **ЗАПРОВАДЖЕННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ЗАХОДІВ ЩОДО УНІФІКАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

*У статті розглянуто існуючі проблеми уніфікації національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку необоротних активів і фінансової звітності для державного сектору в Україні. Проаналізовано основні засади адаптації вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог та запропоновано інноваційні заходи, пов'язані з уніфікацією національних і міжнародних стандартів обліку необоротних активів у державному секторі.*

**Ключові слова:** необоротні активи, бюджетна установа, національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Процес інтеграції України у світовий простір зумовлює перехід національної системи ведення бухгалтерського обліку у бюджетних установах та складання звітності за міжнародними стандартами. Багато країн відповідно до сучасних тенденцій розвитку світової економіки віддали перевагу розвитку бухгалтерського обліку, спрямованого на його уніфікацію та дотримання єдиних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Професійні економісти та бухгалтери останніми роками приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в установах, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Ключовим напрямком модернізації обліку та звітності є розробка та запровадження в державному секторі національних стандартів на основні міжнародних, що визначає актуальність обраної теми.

Сучасні умови функціонування бюджетної системи України характеризуються наявністю низки проблемних питань щодо організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, дослідженню яких приділяють увагу багато вітчизняних дослідників: П.Й. Атамас, Р.Т. Джога, Ф.Ф. Бутинець, С.В. Левицька, В.М. Метелиця, С.В. Свірко, В.Г. Васильєва, І.Т. Ткаченко та ін. Проте ще залишається багато нерозв'язаних і проблемних аспектів, які потребують уваги.

Особливості функціонування установ бюджетної сфери зумовлюють потребу дослідження