

УДК 657.05:334.71

В.О. Петровська, аспірант

Науковий керівник: канд. екон. наук, доцент Лень В.С.

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЧИ КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

В.О. Петровская, аспирант

Научный руководитель: к.э.н, доц. Лень В.С.

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ИЛИ КОНТРОЛИНГ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

V.O. Petrovskiy, PhD. Student

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

MANAGERIAL ACCOUNTING OR CONTROLLING IN THE ENTERPRISE MANAGEMENT SYSTEM

В статті проаналізовано визначення понять «управлінський облік» та «контролінг», завдання, які повинні вирішуватись вказаними дисциплінами, та зміст цих дисциплін за навчальною літературою.

Ключові слова: поняття, управлінський облік, контролінг, завдання.

В статье проанализированы определения понятий «управленческий учет» и «контроллинг», задачи, которые должны решаться указанными дисциплинами, и содержание этих дисциплин по учебной литературе.

Ключевые слова: понятия, управленческий учет, контроллинг, задачи.

The article contains the analysis of definitions of such terms as «management accounting» and «controlling», tasks that have to be executed by means of the pointed out subjects and the contents of those subjects according to the educational literature

Key words: terms, management accounting, controlling, tasks.

Постановка проблеми. На сучасному етапі реформування національної економіки рівень розвитку підприємницьких структур значною мірою залежить від використання сучасних управлінських технологій та побудови ефективних систем управління. Ефективне управління такими системами вимагає аналізу значних масивів даних, вибору найкращих альтернатив, швидкого прийняття рішень, контролю, координації та своєчасного коригування можливих відхилень.

У зв'язку з цим останніми роками у теорії і практиці управління підприємством дедалі більше уваги почали приділяти таким поняттям як «управлінський облік» та «контролінг». Аналіз відповідних джерел свідчить про два наукових підходи: англо-американський і європейський (німецький).

Представники німецької економічної школи (Й. Вебер, Г. Кюппер, Д. Хан, В. Хорват, К. Штайнле та інші) поняття «контролінг» розглядають як систему координації планування і контролю або інформаційної підтримки менеджменту, а поняття «управлінський облік» та «управлінський контроль» зустрічаються досить рідко. Ці терміни вживаються переважно як синоніми при характеристиці процесу обліку й аналізу доходів і витрат. Науковці американської школи (Р. Ентоні, Р. Хілтон, Р. Каплан, Ч. Хорнгрен) оперують здебільшого поняттями «управлінський облік» та «управлінський контроль». Як синонім до цих термінів інколи вживається також поняття «контролінг».

Проблема полягає в тому, що, з одного боку, одна й та сама дефініція досить часто окремими авторами трактується по-різному, а з другого – один і той самий функціональний інструментарій характеризується різними термінами. Спробуємо узагальнити різні погляди та сформулювати власне бачення даної проблеми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій та невирішені частини проблеми. Проблеми визначення сутності управлінського обліку та контролінгу розглянуто в працях зарубіжних і вітчизняних вчених: П. Хорвата, Д. Хана, К. Друрі, К. Хонгрена, Е. Майєра, С. Данілочкіна, М. Пушкаря, С. Петренка, О. Терещенка, С. Голова, В. Сопко. Дос-

лідження відповідної літератури свідчить про відсутність єдності у трактуванні цих понять, що визначає необхідність подальших досліджень для їх обґрунтування.

Мета статті. Порівняння сутності понять «управлінський облік» та «контролінг» та розробка пропозицій з їх застосування.

Виклад основного матеріалу. За умов функціонування в динамічному зовнішньому середовищі, актуальним для підприємства стає пошук нових ефективних методів та інструментів управління, покликаних підвищувати конкурентоспроможність підприємства та забезпечувати досягнення його короткострокових і довгострокових цілей. Такі методи та інструменти викладені в навчальній літературі з управлінського обліку і контролінгу.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наведено поняття внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як системи обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством [18]. Питання контролінгу в нормативній базі України відсутнє.

Відповідно до інтересів користувачів управлінський облік має відповідати таким цілям: децентралізація контролю в розрізі центрів відповідальності, за обліком витрат і формуванням собівартості продукції; впорядкування інформації в управлінській звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень і розробки стратегічних дій підприємства. Пушкар М. С. підкреслює, що особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання – забезпечення потреб користувачів у такій інформації, яка носить адресний характер, тому зрозуміло, що для різних груп користувачів треба забезпечити різну інформацію [19].

Слід зазначити, що метою управлінського обліку є не тільки відображення економічних процесів, а й управління ними. Нападовська Л.В. зазначає, що метою управлінського обліку є допомога внутрішнім користувачам приймати більш обґрунтовані рішення, забезпечення менеджерів інформацією, яка надає можливості примножити капітал її власникам, а працівникам підприємства – збільшити цінність їх матеріального та духовного добробуту, підвищення ефективності управління, а отже – ефективності планування, нормування, контролю та прийняття управлінських рішень [16]. В сучасному розумінні в терміні «управлінський облік» все більше наголос робиться на слові «управлінський», оскільки організація і методика цього виду обліку направлена на рішення саме управлінських задач.

Термін «контролінг» в Україну прийшов з європейських країн на початку 90-х років ХХ ст, що пов'язано з переходом країни на ринкові відносини та необхідністю заміни внутрішнього обліку на ефективну систему прийняття управлінських рішень. Використання контролінгу як ефективного інструменту вдосконалення та інтеграції системи обліку, планування та прийняття рішень забезпечує керівників необхідною управлінською інформацією. Об'єктивна повнота і високий ступінь деталізації інформації в поєднанні з автоматизацією її збору і подальшою комп'ютерною обробкою надають можливість гнучкого управління підприємством.

Розуміння контролінгу яке найчастіше використовується в якості основи наукових досліджень, об'єднує дві складові: це філософія чи спосіб мислення керівників, орієнтований на ефективне використання ресурсів і розвиток підприємства (організації) в довгостроковій перспективі або орієнтована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-аналітичної і методичної підтримки керівників в процесі планування, контролю, аналізу і прийняття управлінських рішень по всім функціональним сферам діяльності підприємства [10].

На сьогодні можна виділити декілька наукових підходів до визначення економічної сутності поняття контролінг. Згідно з першою концепцією (Р. Манн, Е. Майер,

Х. Фольмут, Д. Шнайдер), контролінг розглядається як інструмент вдосконалення системи документообороту, орієнтований на управління витратами з використанням інформаційних технологій [12]. Фундаторами іншої концепції (з акцентом на планування та контроль) вважають Д. Хана і П. Хорвата. Їх погляди базуються на засадах школи наукового управління, що розглядає процесний підхід до управління у послідовності циклів планування, організації, контролю, мотивації [23].

Слід зазначити, що метою контролінгу є отримання даних, обробка і трансформація в інформацію для управління та прийняття рішень. З огляду на це С.М. Петренко стверджує, що контролінг, будучи обліково-аналітичною підсистемою в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством, служить основою для його роботи. При цьому контролінг може бути систематичним, таким, що розвиває використовувані ним традиційні бухгалтерські, аналітичні та інші прийоми й способи, і проблемним, що дає змогу виробити дієві управлінські рішення як оперативного, так і стратегічного характеру [17]. Основна мета контролінгу, як зазначає Н.Г. Данилочкіна – це орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, які стоять перед підприємством [12]. Давидович стверджує, що метою контролінгу є також й діагностування фактичного техніко-економічного і фінансового стану, порівняння його з прогнозованим, виявлення тенденцій і закономірностей розвитку економіки підприємств у відповідності до головної мети та попередження негативного впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на фінансовий результат та становища на ринку [5].

Аналіз літературних джерел свідчить, що мета управлінського обліку та контролінгу співпадає і направлена на підвищення ефективності управління за допомогою планування, контролю та прийняття управлінських рішень для забезпечення сталого і тривалого розвитку підприємства.

У зв'язку з тим, що одні й ті ж методи і інструменти розглядають в різних дисциплінах нами проведено співставлення за літературними джерелами визначень управлінського обліку та контролінгу. Визначення поняття управлінського обліку наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

Визначення поняття управлінського обліку

Прізвища авторів	Визначення «управлінський облік»
1	2
1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18]	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством
2. Лень В.С. [14]	Управлінський облік – це сукупність методів отримання та надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління
3. Голов С.Ф. [3]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки й контролю всередині організації і забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів
4. Бутинець Ф.Ф. [2]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки й контролю всередині підприємства
5. Нападівська Л.В. [16]	Управлінський облік – це інтегрована система підготовки й забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень
6. Сопко В.В. [20]	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

Закінчення табл. 1

1	2
7. Шеремет А.Д. [22]	Управлінський облік – підсистема, яка в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації
8. Атамас П.Й. [1]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства при прийнятті управлінських рішень та для забезпечення ефективного використання ресурсів
9. Карпова Т.П. [9]	Управлінський облік - інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства
10. Хорнгрена Ч.Т. і Фостер Дж. [24]	Управлінський облік - це ідентифікація, вимір, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація та передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами

Із усіх визначень можна виділити спільне - управлінський облік є підсистемою бухгалтерського обліку, яка забезпечує інтерпретованою інформацією, необхідною для прийняття ефективних рішень, спрямованих на досягнення стратегічної мети підприємства, а відмінне лише в ступені деталізації визначення наведеного в законі України – оцінці, контролі, плануванні, тобто завдань управлінського обліку. Крім того тільки Карпова Т.П з розглянутих визначень уточнює, що управлінський облік - це інтегрована система для оперативного та стратегічного управління підприємством.

Визначення поняття контролінгу різними авторами наведені у таблиці 2.

Таблиця 2

Визначення поняття контролінгу

Прізвища авторів	Визначення «контролінг»
1. Майер Э. [15]	Контролінг – це новітня концепція ефективного управління фірмою для забезпечення її довгострокового існування на ринку
2. Дайле А. [6]	Контролінг – це концепція управління підприємством, орієнтована на систему обліку та інформаційну систему підприємства
3. Хан Д. [23]	Контролінг – це елемент управління соціальною системою, і виконує свою головну функцію підтримки керівництва в процесі вирішення ним спільного завдання координації системи управління з упором перш за все на завдання планування, контролю та інформування
4. Хорват В. [13]	Контролінг – це комплексна міжфункціональна концепція управління, метою якої є координація систем планування, контролю та інформаційного забезпечення
5. Петренко С.Н. [17]	Контролінг – це система управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства
6. Загородній А.Г. [7]	Контролінг – це функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, що пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної інформативної функції в менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень
7. Данілочкіна Н. Г. [12]	Контролінг – це складна конструкція, яка об'єднує в собі такі різні елементи, як встановлення цілей, планування, облік, контроль, аналіз, управління інформаційними потоками і вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень
8. Терещенко О. О. [21]	Контролінг – це спеціальна система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства (зокрема фінансового менеджменту), що охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг; система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства
9. Яковлев Ю.П. [27]	Контролінг – це функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції у менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень
10. Пушкар М.С. [19]	Контролінг – це концепція ефективного управління економічним об'єктом з метою забезпечення його сталого і тривалого існування в постійно змінюваному середовищі

Розглянувши визначення контролінгу можна зазначити, що це концепція управління, направлена на координацію систем планування, контролю та інформаційного забезпечення для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

По суті визначення і змісту, яке вкладають різні автори у визначення контролінгу, воно співпадає з визначенням внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, наведеного в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

У таблицях 3 та 4 наводяться завдання дисциплін «управлінський облік» та «контролінг», які наводяться різними вченими.

Таблиця 3

Завдання управлінського обліку

№ з/п	Завдання управлінського обліку	П.Й. Атамас	В.С. Лень	Т.П. Карпова	С.Ф. Голов	Ч.Т. Хоргрен	Ф.Ф. Бутинець	Л.В. Нападовська
1	Збір, обробка, збереження та передача інформації	+	+	+	+	+	+	+
2	Визначення підсумків та оцінка ефективності діяльності	+	+	+	+	+	+	+
3	Контроль і регулювання	+	+	+	+	+		+
4	Оперативне планування		+	+	+	+		+
5	Стратегічне планування	+	+	+	+			+
6	Складання внутрішньої звітності		+		+	+	+	
7	Прийняття управлінських рішень	+	+	+				+
8	Автоматизація обліку		+					
9	Перевірка законності та доцільності						+	

Таблиця 4

Завдання контролінгу

№ з/п	Завдання контролінгу	М.С. Пушкар	С.В. Ільїна	Н.Г. Данілочкіна	І.Є. Давидович	Г.Ф. Шепітко	В. Хорват	А.М. Карминський
1	Забезпечення необхідною інформацією апарату управління	+	+	+	+	+	+	+
2	Внутрішній контроль	+	+	+	+	+	+	+
3	Координація управлінської діяльності	+	+	+	+	+		+
4	Оперативне планування		+	+	+	+	+	+
5	Розробка стратегічних планів	+	+				+	+
6	Складання внутрішньої звітності	+				+	+	
7	Моніторинг змін у зовнішньому середовищі				+			+
8	Створення нормативної бази	+						
9	Мотивація персоналу		+					

Порівняння даних таблиць 3 та 4 доводить, що контролінг направлений на виконання тих самих завдань, які поставлені й перед управлінським обліком.

Порівняння структури та змісту навчальних посібників таких науковців, як С.Ф. Голов «Управлінський облік», П.Й. Атамас «Управлінський облік», Ч.Т. Хоргрен, Фостер Дж. «Бухгалтерський облік: управлінський аспект», В.С. Лень «Управлінський облік»,

Л.В. Нападівська «Управлінський облік» з навчальними посібниками авторів П. Хорват «Концепція контролінгу: Управлінський облік. Система звітності. Бюджетування», Н.Г. Данілової «Контролінг як інструмент управління підприємством», С.Н. Петреко «Контролінг», І.Є. Давидович «Контролінг», Ю.П. Яковлев «Контролінг на базі інформаційних технологій» свідчить, що в навчальній літературі з управлінського обліку та контролінгу розглядаються одні і ті ж самі питання – класифікації витрат, системи планування та бюджетування, центри відповідальності, стратегічне управління, технологія та методи прийняття управлінських рішень і їх зміст відрізняється лише деталізацією розкриття окремих питань. Окремі автори, наприклад Голов С. поняття «управлінський облік» та «контролінг» вважають ідентичними. Зокрема він пише «традиційно у великих компаніях управлінський облік (контролінг) – це децентралізована функція» [5].

Слід зазначити, що в Галузевому стандарті вищої освіти «Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра за спеціальностями напрямку «Економіка і підприємництво», як обов'язкова зазначена дисципліна «управлінський облік», а дисципліна «контролінг» не згадується.

Висновки і пропозиції. За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки і пропозиції:

- по своїй суті поняття «управлінський облік» та «контролінг» є ідентичними;
- мета та основні завдання «управлінського обліку» та «контролінгу», які наводяться різними авторами співпадають;
- «управлінський облік» і «контролінг» усіма авторами розглядаються як інструмент оперативного та стратегічного управління підприємством;
- навчальна література з «управлінського обліку» та «контролінгу» має подібну структуру, в ній розглядаються одні й ті ж питання, але їх ступінь розкриття залежить більше від уподобань авторів ніж від назви дисципліни;
- пропонується застосовувати лише поняття «управлінський облік». Виділити дисципліну, яка вирішує оперативні завдання – Управлінський облік І, а стратегічні – Управлінський облік ІІ.

Список використаних джерел

1. Атамас П. Управлінський облік : навчальний посібник / Петро Атамас ; Дніпропетровський ун-т економіки та права. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 439 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. М. Малюга. – Житомир : ПП «Рута», 2005.– 480 с.
3. Голов С. Управлінський облік і контролінг: концепції та застосування / С. Голов // Вісник КНТЕУ. – К., 2007. – № 5. – С. 82-87.
4. Голов С. Управлінський облік як фактор зростання прибутковості підприємства. / С. Голов // Податкове планування. – 2006. – № 1 (63). – С. 31.
5. Давидович І. Є. Контролінг : навчальний посібник / І. Є. Давидович. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 552 с.
6. Дайле А. Практика контролінга : пер. с нем. / А. Дайле. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 336 с.
7. Загородній А. Г. Управлінський облік: Термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. – Львів : ЗУКЦ, 2005. – 96 с.
8. Ільїна С. Б. Контролінг процесів господарської діяльності на підприємствах харчової промисловості : навчальний посібник / С. Б. Ільїна. – К. : Професіонал, 2008. – 592 с.
9. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
10. Контролінг в бізнесі. Методологічні і практичні основи побудови контролінга в організаціях / А. М. Карминський, Н. І. Оленев, А. Г. Примак, С. П. Фалько. - М. : Финансы и статистика, 2003. – 256 с.

11. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др. ; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
12. Контроллинг как инструмент управления предприятием / С. В. Данилочкин, Е. А. Ананькина, Н. Г. Данилочкина и др. ; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2002. – 297 с.
13. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование : пер. с нем. / Horvath&Partners. – 3-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 268 с.
14. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. / В. С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
15. Майер Э. Контроллинг для начинающих / Э. Майер , Р. Манн ; пер. с нем. и с предисл. В. Б. Ивашкевича. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 300 с.
16. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. для студентів вищих навч. закладів / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
17. Петренко С. Н. Контроллинг : учебное пособие / С. Н. Петренко. – К. : Ника-Центр, Эльга, 2003. – С. 10.
18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
19. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004.– 370 с.
20. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
21. Терещенко О. Поняття «контролінг» та «управлінський облік» у теорії і практиці / О. Терещенко // Фінанси України. – К., 2006. – № 8. – С. 137-145.
22. Управленческий учет : учебник / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова ; под ред. А. Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 429 с.
23. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан ; пер. с нем. ; под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М. : Финансы и статистика, 1997 – 800 с.
24. Хорнгрен Ч. Управленческий учет : пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб. : Питер, 2008. – 1008 с.
25. Чумаченко М. Управлінський облік в Україні / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43-47.
26. Шепітко Г. Ф. Контролінг : посібник (для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання) / Г. Ф. Шепітко. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2004. – С. 136.
27. Яковлев Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій / Ю. П. Яковлев. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.