

**Реслер М. В., к.е.н., доцент** (Мукачівський державний університет)

## **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ КОНТРОЛІНГУ**

**У даній статті досліджуються такі поняття, як управлінський облік в інформаційному забезпеченні контролінгу. Охарактеризовано основні стадії формування інформації. Вплив процесу ведення управлінського обліку як компонентних частин інформаційного потоку. Ключові слова: управлінський облік, контролінг, інформаційний потік.**

**З метою дослідження проблем** інформаційного забезпечення контролінгу зупинимось на визначенні понять «інформаційне забезпечення», «інформаційні потоки», «інформаційні системи». Не вдаючись у критичні міркування з приводу трактування цих термінів, виділимо їхні основні риси, а також елементи структурної організації інформаційного забезпечення.

**Проблемам управлінського обліку** в інформаційному забезпеченні контролінгу приділяли увагу в своїх працях такі науковці, як Голов С.Ф., Данилочкіна Н.Г., Миколаєва С.А., Струков С.А., Шеремет А.Д., Гільде Э.К., Шмигель А.Д., Якубова Б.А. та ін.

Функціонування будь-якої системи керування вимагає правильної організації інформаційного забезпечення, тобто наявності сукупності оброблених зведень про стан об'єктів фінансово-господарської діяльності, що задовольняють вимоги керуючого блоку. У свою чергу інформаційне забезпечення містить у собі інформаційну систему, що володіє необхідним інформаційним забезпеченням.

**Метою публікації є** дослідження елементів інформаційного забезпечення, які являють собою рух (переміщення) інформації між людьми (співробітниками підприємства) або між підрозділами. Сукупність такого роду переміщень забезпечує систему інформаційних потоків, що дають можливість здійснювати який-небудь процес.

**Виходячи з того,** що потреба в інформації породжується необхідністю вирішувати конкретні завдання у керівництві, очевидним є, що система керування й інформаційна система повинні бути в тісній усебічній взаємодії. При цьому інформаційну систему можна розглядати як підсистему керування.

Визначивши логічну послідовність формування інформаційного за-

безпечення, зупинимось на початкових елементах даного процесу, тобто на дослідженні інформаційних потоків як найбільш значимої частини, що забезпечує нормальну роботу підприємства.

В основу дослідження інформаційних потоків покладено наступну послідовність:

- аналіз існуючих інформаційних потоків на підприємстві з метою оптимізації всієї системи інформаційних потоків;
- формування інформаційних потоків оперативного контролінгу й органічне включення їх в систему інформаційних потоків підприємства;
- розробка комплексного підходу в дослідженні інформаційних потоків при підготовці проекту автоматизації обліку, контролю й аналізу на підприємстві.

Формування обліково-економічної інформації відбувається на рівні здійснення господарських операцій, угруповання яких призводить до створення підсистем обліково-економічної інформації з конкретних напрямків фінансово-господарської діяльності підприємства. Плавний і поступовий перехід інформації з підсистеми нижчої ланки в підсистему вищої ланки за допомогою руху інформаційних потоків супроводжується послідовним нагромадженням даних, систематизацією, їхньою обробкою та узагальненням.

Ще одним, дуже важливим моментом, при формуванні системи обліково-економічної інформації є те, що обробка і використання даних повинні здійснюватися інтегровано. «Інтеграція повинна пронизувати весь інформаційний процес» [1].

Вищенаведені аргументи підтверджують необхідність автоматизації всього інформаційного процесу на підприємстві. Обсяг постійно рухомого інформаційного потоку на сучасних підприємствах настільки великий, що обробка інформації вручну буде не тільки дуже затратна, але недоцільна і неефективна з метою оперативного висвітлення даних для прийняття управлінських рішень.

Підходи різних вчених у дослідженні інформаційної системи підприємства являють собою єдність у тім, що серед безлічі підсистем у керуванні підприємством вони виділяють підсистему «Бухгалтерський облік» як найбільш складну та «інформативну», тобто основу, яка створюється, для функціонування інших підсистем. З врахуванням цього дослідження інформаційних потоків проводилося щодо підсистеми АСУ «Бухгалтерський облік». Дослідження даних з метою формування інформаційних потоків підсистеми "Оперативний контролінг", а також організації їхньої взаємодії з іншими підсистемами підприємства.

Перш ніж вивчати дану проблему, необхідно визначити загальні вигоди, яким повинна відповідати контролінгова інформація. Природно,

що якість вихідної інформації підсистеми «Оперативний контролінг» у більшій мірі залежить від якості вхідної інформації, що надходить з інших підсистем. На цьому формується система переходу потоків інформації з різних підсистем у підсистему «Оперативний контролінг», яка необхідна для дотримання визначених інформаційних вимог. До основних з них можна віднести:

- своєчасність; вірогідність; корисність; зрозумілість; регулярність надходження.

Відповідно і на виході з підсистеми «Оперативний контролінг» до інформації пред'являються визначені вимоги, що багато в чому збігаються з попередніми, щоб виключити повторення, виділимо лише відмінні вимоги:

- надійність; доречність; порівнянність; об'єктивність і нейтральність.

Зрозуміло, що система збору контролінгової інформації спирається на функціонуючу систему інформаційних потоків безпосередньо на підприємстві. З цього випливає, що службі контролінгу не вдається побудувати свою підсистему збору інформації без віднагадженості роботи інших інформаційних потоків на підприємстві. В цьому відношенні ми поділяємо думку про те, що «система інформаційних потоків контролінгу повинна бути органічно побудована в загальну систему інформаційних потоків підприємства» [2].

У розвиток цієї думки, авторами, розроблений і пропонується варіант впровадження інформаційних потоків підсистеми «Оперативний контролінг» у єдину систему інформаційних потоків підприємства.

Інформація, що надходить у підсистему «Оперативний контролінг» для обробки, повинна бути згрупована відповідно до основних елементів витрат, сконцентрованих в даній підсистемі. При цьому її метою на рівні входу є збір і угруповання всіх необхідних даних у розрізі елементів підсистеми. Розроблення альтернативних варіантів по управлінському впливу на інші підсистеми з метою оптимізації їхньої роботи і досягненню максимальних вигод, а також по оптимізації алгоритму «витрати – випуск» є метою підсистеми «Оперативний контролінг» на виході. Отже, рух інформаційних потоків контролінгу відбувається в розрізі основних функцій керування. Однак, якщо функціонуючі інформаційні потоки підприємства недосконалі (тобто існує безліч «вузьких» місць, зайвих ланок, що дублюють інформацію і т.д.), то робота з впровадження інформаційних потоків контролінгу також принесе мало користі. Тому формування інформаційних потоків контролінгу повинно проводитись паралельно з перебудовою й оптимізацією всієї системи інформаційних потоків підприємства, усього документообігу, а також автомати-

зації процесу передачі інформації.

Для рішення цієї задачі необхідно чітко організаційне представлення структурних елементів підсистеми оперативного контролінгу з урахуванням оптимізації цілей і задач.

Послідовне виділення елементів контролінгу з можливою їхньою деталізацією формує думку про необхідність розробки комплексного підходу з впровадження підсистеми «Оперативний контролінг» у єдину систему підприємства, при якому чітко визначені цілі, послідовність і значимість кожного з етапів.

При дослідженні інформаційних потоків варто, на наш погляд, зупинитися на джерелах формування інформації, використовуваної для прийняття управлінських рішень. Основним і найбільш значимим джерелом є бухгалтерська інформація, тобто інформація, надана бухгалтерським обліком. Еволюційний розвиток бухгалтерського обліку приніс безліч точок зору тлумачення його визначення щодо сучасних позицій і підходів.

Так, аналіз визначень обліку за останні 5-10 років показує, що переважним стає визначення бухгалтерського обліку як системи виміру, обробки і передачі інформації щодо визначеного суб'єкта, який господарює, як свідомо і штучно сконструйовані системи виміру, реєстрації, збору, обробки, аналізу і надання даних про засоби і джерела засобів підприємства [3], як джерело задоволення потреб користувачів у фінансовій інформації [5, 4].

Виявивши цю тенденцію, ми вправі стверджувати, що вимоги, пропонувані до бухгалтерського обліку, трохи видозмінилися в зв'язку зі зміною зовнішніх факторів. А це значить, що інформація, яка представляється бухгалтерським обліком, повинна бути більш деталізованою, розширеною і релевантною та відповідати інтересам не тільки зовнішніх, але і внутрішніх користувачів. "Ту частину системи бухгалтерського обліку, що забезпечує потреби керування в інформації, називають управлінським обліком". До такої інформації належать дані про витрати на виробництво, собівартість продукції й окремих її видів, рентабельність випуску і результати реалізації продукції, робіт і послуг.

Використання даних управлінського обліку в рамках підприємства може бути розглянуте по-різному. Це пов'язано з формалізацією факторів, що визначають вибір підсистеми управлінського обліку. Розмаїтість підприємств, заснованих на різних формах власності, менталітет і компетентність сучасних керівників і їхня потреба в необхідності управлінської інформації обумовлює різні форми організації управлінського обліку.

Серед існуючих варіантів взаємозв'язку фінансового й управлінсько-

го обліку найбільш адекватним сучасним умовам розвитку економіки України, на наш погляд, є інтегрована система фінансового й управлінського обліку, що передбачає в стандартному плані рахунків бухгалтерського обліку наявність рахунків для обліку витрат по статтях, а також рахунків для обліку результатів діяльності. Даний варіант найбільш простий у використанні, оскільки забезпечує функціонування управлінського обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку. А введення в дію нового плану рахунків бухгалтерського обліку дозволило модернізувати систему обліку витрат таким чином, щоб вона могла вирішувати завдання управлінського характеру.

Наступним фактором, що визначає вибір системи управлінського обліку, є оперативність обліку витрат. З цього погляду облік фактичних витрат поступається місцем обліку витрат по методу "стандарт-кост". Це відбувається тому, що планування витрат по даному методу здійснюється на підставі прогнозів на майбутнє, а не на фактах минулого. А це, у свою чергу має велике значення в забезпеченні точності прогнозів і ефективності контролю витрат.

Підсистема управлінського обліку характеризується ще одним важливим фактором, що полягає в повноті включення витрат у собівартість продукції. Мова йде про методи обліку витрат за повною і неповною собівартістю продукції. Слід зазначити, що окремо узяті системи обліку витрат на практиці не зустрічаються в чистому вигляді, і не одна з них не має істотних переваг. Підприємства вибирають ту чи іншу систему обліку витрат залежно від багатьох факторів, моделюють їх відповідно до своїх особливостей і використовують змішані варіанти побудови обліку витрат. Серед існуючих систем витрат великою підмогою є метод "директ-кост". А його використання в сполученні з методом "стандарт-кост" відкриває визначені переваги в порівнянні з традиційними методами.

"Директ-кост" – це один з методів обліку витрат по неповній собівартості. Основною його особливістю є те, що собівартість продукції враховується і планується тільки в частині змінних витрат. Постійні ж витрати поетапно списуються за рахунок фінансового результату. Ефективне керування витратами і прибутком залежить від точності калькуляції. Найбільш точною є та калькуляція, що містить у собі не усі види витрат, а тільки ті, котрі безпосередньо пов'язані з виробництвом даної продукції [6].

Крім того, «директ-кост» дозволяє реалізувати продукцію за маржиальною собівартістю, що найбільше актуально в даний час при неповному завантаженні виробничих потужностей, коли основна продукція поглинає всі накладні витрати. При ньому рентабельність продукції, ро-

зрахована на базі змінних витрат, підвищується, оскільки всі постійні витрати уже відшкодовані в складі повної собівартості основного продукту. Основною ж функцією методу «стандарт-кост», на думку Манн Р., Майер Е., є контроль витрат виробництва [7]. Базуючись на розробці стандартів (норм) на витрати праці, матеріалів, накладних витрат, групування стандартної (нормативної) калькуляції й обліку фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів (нормативів), даний метод доповнює метод «директ-кост» і додає йому трохи інший відтінок, коли прямі змінні витрати плануються за видами продукції, інші – за центрами витрат. Також плануються ціни і кількість продукції, що випускається.

Основне завдання управлінського обліку – служити інформаційною опорою для прийняття управлінських рішень. Функції контролінгу значно ширші. Вони містять у собі не тільки управлінський облік, але й елементи планування, контролю, аналізу, а також вироблення альтернативних варіантів управлінських рішень. Процес вироблення варіантів управлінських рішень належить до найбільш трудомісткої і відповідальної частини контролінгу. При цьому оптимальне використання зазначеного вище змішаного методу обліку витрат дозволяє вирішувати деякі принципи завдання управлінського характеру:

1) вибирати оптимальні управлінські рішення при умовах недовантаження виробничих потужностей (можливість маніпуляції частиною постійних витрат, що приходиться на частину невикористаних виробничих потужностей);

2) спростувати нормування витрат за рахунок скорочення статей собівартості, що, у свою чергу, дозволить підвищити якість обліку і контролю умовно-постійних витрат;

3) оптимізувати асортимент продукції, що випускається, визначити доцільність прийняття додаткового замовлення за цінами нижче звичайних, виготовляти комплектуючі вироби усередині підприємства чи закуповувати їх зі сторони.

Відповідно до потреб керівництва підприємства в інформації необхідна науково обґрунтована організація й упорядкування складу і структури всіх інформаційних потоків, які б гарантували інформаційне забезпечення для прийняття рішень. При цьому управлінський облік охоплює усі види облікової і необлікової інформації, що використовується для оперативного керування явищами і процесами. Ціль управлінського обліку можна систематизувати в трьох основних напрямках:

- забезпечення необхідною інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення кінцевих виробничих результатів;
- визначення фактичної собівартості продукції і відхилень від

установлених норм;

- визначення фінансових результатів по структурних підрозділах (центрах відповідальності).

Використання даних управлінського обліку також допускає деталізацію Плану рахунків бухгалтерського обліку для того, щоб мати необхідну і достатню інформацію про факти господарського життя по видах продукції, центрах відповідальності, місцях відвантаження чи персональних замовлень. Ступінь деталізації Плану рахунків визначається підприємством самостійно відповідно до особливостей виробничо-господарських процесів, що відбувається на підприємстві, і потребою менеджерів в інформації для прийняття управлінських рішень. Подібна самостійність визначається як елемент обліково-економічної політики підприємства, що затверджується на визначений обліковий період.

У зв'язку з вищевикладеним вважаємо за доцільне сформувані основні етапи впровадження змішаного методу обліку витрат для роботи на промислових підприємствах регіонів.

Перший етап впровадження змішаного методу обліку витрат полягає в необхідності структурування витрат на базі даних бухгалтерського обліку, тобто формування рахунків по групах видів витрат і облік витрат по визначальних факторах. Діюча в даний час номенклатура рахунків бухгалтерського обліку витрат і результатів повинна бути сформована так, щоб безліч рахунків витрат були включені в однорідні групи.

Угруповання видів витрат підприємства повинні обмежуватись у рамках 10-15, великих видів витрат. Відхилення від цього оптимального значення може привести або до заплутаності і визначеного роду складності у визначенні маржинального доходу і відповідно загального доходу дооцінки деяких видів витрат, що також негативно впливають на кінцевий результат.

Крім того, необхідно оцінити витрати за факторами. Тобто, витрати необхідно розглядати з позиції зміни обсягу виробництва (реалізації). За цією ознакою можна виділити наступні групи витрат.

1. Змінні витрати (тобто витрати, пропорційна зміна яких залежить від зміни обсягу виробництва (реалізації)). Ці витрати обліковуються бухгалтерією і служать технологічною собівартістю продукції. Величина цих витрат у більшості випадків складає нижню припустиму границю ціни продукції.

2. Постійні витрати (витрати інфраструктури). Під інфраструктурою варто розуміти все підприємство, його організацію і потенціал, для підтримки фінансово-господарської діяльності. Зміна інфраструктури (устаткування, кадри, приміщення й ін.) спричиняє зміну витрат, що носить східчастий характер (тобто в міру прийняття рішень).

Метою східчастого підрозділу постійних витрат полягає в тому, щоб виявляти місця їхнього виникнення, здійснювати контроль, а отже, сприяти оптимізації витрат і раціональному керуванню. Розкладання постійних витрат на ступені також дозволить визначати прибуток окремого продукту.

До найбільш загальних ступенів постійних витрат, виділених Манн Р. і Майер Е, належать витрати, які не можна віднести до конкретних видів продукції, але можна враховувати по групах виробів, центрам відповідальності чи функціональним областям діяльності без додаткового розподілу і витрати, які не можна безпосередньо віднести ні на вироб, ні на місця виникнення витрат[8].

На думку Анташова В.А. п'ятиступінчастий розподіл постійних витрат є максимальним. Однак на практиці рідко вдається виділити всі ступені постійних витрат. "Тому залежно від потреб і можливостей підприємства можуть обмежитись двома, трьома, чотирма ступенями, але не одним" [9].

Вищенаведені спостереження дозволяють сформувати власну модель обліку витрат з виділенням ступенів постійних витрат.

Дана модель дозволяє чітко структурувати витрати продукту і його прибутку, що дає підставу для прийняття рішень і реальної оцінки господарської діяльності.

Другий етап впровадження змішаного методу обліку витрат полягає в особливостях визначення маржинального доходу, що показує величину позитивного результату при порівнянні доходу від реалізації з змінними витратами. Він є джерелом покриття постійних витрат і повинний забезпечити одержання прибутку. Концепція маржинального доходу займає важливе місце в розумінні бізнесу, і тому без його чіткого представлення важко розібратися в багатьох аспектах підприємництва.

Загальний виторг від реалізації складається з виторгу від продажу одиниці продукції. При цьому частина виручки на одиницю продукції йде на покриття змінних витрат на цю одиницю продукції. Інша частина виторгу на одиницю продукції складає маржинальний дохід: "...маржинальний дохід – це внесок на покриття постійних витрат, і тільки потім, коли постійні витрати покриті (досягнута межа рівноваги), – внесок у копілку прибутку" [4].

Підприємство не одержить прибутку, поки сума постійних витрат не буде цілком покрита. Отже, маржинальний дохід являє собою проміжний результат діяльності підприємства, за допомогою якого можна визначити прибуток чи збитковість об'єкта калькулювання.

Засвоєння концепції маржинального доходу дозволяє нам повернутися до підрозділу постійних витрат і зобразити їх у трохи іншій інтерп-



ретації.

У схемі багатоступінчастого обліку маржинального доходу вказане навантаження кожного рівня постійних витрат в абсолютному значенні. Кожна маржа (сума покриття) показує величину постійних витрат, що повинна бути відшкодована. Загальна маржа, що містить усі постійні витрати і прибуток, розпадається на окремі ступені, що відповідають їхній участі у виробництві продукції, і непокритий залишок зменшується.

Таким чином, використання даного методу обліку витрат дозволить не тільки оцінити кожен рівень витрат, а отже, можливість впливу на ситуацію, але і виявити причинно-наслідкові зв'язки виникнення цих витрат.

Третій етап упровадження змішаного методу обліку витрат полягає в необхідності формування системи внутрішньої звітності для числення кінцевого результату.

Потреба в звітності виникає в зв'язку з розбіжністю в часі появи інформації і її використань. А тим часом, інформація, що міститься в звітах, необхідна для складання прогнозів, прийняття рішень, планування, передачі інформації зацікавленим особам усередині і поза підприємством. З цього випливає основна мета системи внутрішньої звітності, яка складається для забезпечення об'єктивної інформації про планові і фактичні події та процеси на підприємстві.

Запуск у дію системи внутрішньої звітності відбувається за допомогою поету пального руху інформаційних потоків від низових рівнів звітності до верхніх ланок керування.

Найбільш, істотним елементом у системі інформаційних потоків внутрішньої звітності є "Звіт про фінансові результати", оскільки у звіті фіксуються види витрат, що дозволяють оцінити роботу підприємства (структурного підрозділу) і встановити оптимальну залежність алгоритму "витрата-прибуток". У зв'язку з цим вважаємо за необхідне сформулювати схему системи внутрішньої звітності, для визначення кінцевого результату.

Визначений у такий спосіб кінцевий результат, повинний відповідати кінцевому результату, обчисленому у фінансовій звітності і відображений на рахунках. Дана модель являє собою методологічну основу внутрішньої звітності, що повинна прослідковуватись у всіх внутрішніх звітах підприємства.

Відповідно до потреб керівників підприємства в інформації необхідна правильна організація та упорядкування структури всіх звітів, що б гарантували інформаційне забезпечення для прийняття рішень. Зрозуміло, що без використання ЕОМ це завдання буде тяжко реалізоване для виконання і дуже витратним. Використання можливостей комп'ютерних

технологій дозволить розширити систему звітів і розширити її до діалогової системи запитів потрібної інформації. Моделювання внутрішньої звітності на підприємстві дозволить підготувати потрібну (релевантну) управлінську інформацію і використовувати її з максимальною користю при мінімальних затратах.

Успішне рішення питань моделювання внутрішньої звітності можливо за умови функціонування чітко налагодженої системи руху інформаційних потоків підсистеми "Оперативний контролінг", оскільки саме вони є складовою частиною інформаційної системи підприємства. Відповідно до цього пропонуємо найбільш загальну модель прибутку й оптимізації витрат, відповідно до якої, шляхом маніпулювання видами витрат (особливо постійних витрат) і обсягу виробництва (реалізації) можна легко визначити передбачуваний прибуток і провести діагностику фінансово-господарської діяльності підприємства. Здійснення ж розрахунків за допомогою автоматизованих форм полегшать роботу з інформацією й уможливають обробку даних необхідних для інформаційного потоку.

**Дослідивши управлінський облік** в інформаційному забезпеченні контролінгу, відзначимо, що управлінський облік формує інформацію, яка забезпечує альтернативні варіанти управлінських рішень за результатами виробничої діяльності підприємства. У зв'язку з цим управлінський облік є одним з основних інформаційних "постачальників" системи контролінг.

**1.** Сухарева Л. А. Контролінг – основа управління бізнесом / Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко. – Донецьк : Норд-комп'ютер, 2001. – 225 с. **2.** Гуляєва Н. Оцінка ефективності проекту впровадження автоматизованої системи контролінгу / Н. Гуляєва // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2004. – № 4. **3.** Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. – Київ : Лібра, 2004. – 704 с. **4.** Деменіна О. М. Ретроспективний і перспективний аспект концепції контролінгу / О. М. Деменіна // Маркетинг в Україні. – 2002. – № 4. **5.** Хорнеген Ч. Т. Бухгалтерський учёт: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнеген, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с. **6.** Деменіна О. М. Методика визначення оптимального рівня витрат на оперативне регулювання в системі контролінгу / О. М. Деменіна // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 10. **7.** Манн Р. Контролінг для початківців / Р. Манн, Е. Майер. – М. : Финансы і статистика, 1992. **8.** Майер Е. Контролінг як система мислення і керування / Е. Майер. – М. : Финансы і статистика, 1993. **9.** Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.

Рецензент: д.е.н., професор Левицька С. О. (НУВГП)