

УДК (005.3)

Т.М. Одинцова, канд. экон. наук, доцент

Севастопольский национальный технический университет

Университетская, 33, г. Севастополь, 99053, Украина

E-mail: odintsova06@mail.ru

КОНТРОЛЛИНГ КАК ФАКТОР РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ЭКОНОМИКИ ЗНАНИЙ

Проводится анализ соотношения учета и контроллинга и рассматривается роль контроллинга как фактора развития бухгалтерского учета в условиях формирования информационной среды экономики знаний

Ключевые слова: *контроллинг, бухгалтерский учет, управленческий учет.*

Постановка проблемы. Глобальные изменения, происходящие в общественной и экономической жизни в последние десятилетия, затронули, безусловно, и бухгалтерский учет. В последнее время большинством ведущих ученых в области учета активно обсуждаются перспективы его развития как науки и практической деятельности. В числе актуальных вопросов – подходы к теории бухгалтерского учета, его роли в формировании информационной среды, отвечающей требованиям современной экономической жизни, позиционирования в системе поддержки принятия решений. Одним из факторов развития бухгалтерского учета и изменения требований к его информационному продукту в условиях экономики знаний, по нашему мнению, является контроллинг. Внимание, уделяемое в трудах отечественных и зарубежных авторов его сущности, роли и особенностям применения в практике хозяйствования, является не случайным, поскольку именно контроллинг дает возможность моделировать систему информационного обеспечения управления в соответствии с видением цели, перспектив развития и потребностей внешней и внутренней среды предприятия.

Однако существует ряд проблем, связанных с его позиционированием в системе управления и определением соотношения с бухгалтерским учетом: обоснованность выделения контроллинга, как самостоятельного направления экономической работы и его институционализации; соотношение контроллинга с менеджментом в целом и его основными функциональными подсистемами, и – в первую очередь – с бухгалтерским учетом, определение степени пересечения сферы их функциональных задач, и перспектив взаимного влияния в условиях экономики знаний.

Анализ последних исследований и публикаций. В литературе за последнее время представлено значительное количество публикаций, посвященных как сущности и роли контроллинга, так и перспективам развития бухгалтерского учета в современных условиях. В ряде источников проводится также анализ соотношения контроллинга и бухгалтерского учета и отдельные аспекты оценки их взаимного влияния. В частности, вопросам контроллинга посвящаются как фундаментальные исследования зарубежных ученых, так и актуальные труды ряда ученых как стран постсоветского пространства. В числе первых можно выделить представителей немецкой школы (Д. Хана, Г. Кюппера, Й. Вебера, Р. Манна, М. Майера, Г. Пича, Э. Шерма, Ф. Беккера, Т. Райхманна, А. Цюнда, М. Брюгмайера и других) и американской школы (Э. Эткинсона, Р. Каплана, Р. Хилтона, Ч. Хорнгрена, Р. Энтони, Д. Янга и др.). В русскоязычной научной литературе вопросы контроллинга рассматриваются, в частности, в работах Данилочкиной Н.Г., Фалько С.Г., Карминского А.М., Петренко С.В., Терещенко О.А., Ковалева Д.В., Пушкаря М.С., Давыдовича И.Е., Яковлева Ю.П., Поповой Л.В., Исаковой Р.Е., В.А. Панкова, И.В. Антонова, Л.В. Власовой, С.Е. Елецких, Н.М. Михайличенко и других. Однако, несмотря на такое большое количество трудов, посвященных вопросам контроллинга, четкого понимания его сущности, роли и функциональных особенностей до сих пор не существует. Это связано с наличием целого ряда школ и концепций контроллинга, в которых делаются акценты на разные аспекты его генезиса и целевой направленности в системе управления предприятием.

Значительное количество исследований, посвященных вопросам теории, парадигм и концепций учета, требований к информационному продукту подтверждает то, что в последние десятилетия бухгалтерский учет как научная дисциплина переживает этап переосмысления своей роли в формировании информационной среды и управлении экономическими процессами. Среди исследований зарубежных авторов можно, в частности, выделить работы Р.К. Элиота, Р. Экклза, С. Дипиазы, Б. Лева, Р.А. Хауэлла, в числе разработок украинских ученых – труды С. Ф. Голова, М.С. Пушкаря, В.М. Жука, С.Ф. Легенчука, Н.М. Малюги, Ю.А. Вериги, С.М. Деньги и других.

Соотношение понятий «контроллинг» и «бухгалтерский» учет, определение их взаимной роли в развитии экономической информационной среды, разграничение объектов и сферы воздействия, инструментов, методов рассматривается в литературе в меньшей степени. Обычно такого рода вопросы затрагиваются в исследованиях по контроллингу, где отмечается, что контроллинг возник на базе

развития информационной и контрольной функций бухгалтерского учета, дополненной комментирующей функцией, необходимой для поддержки принимаемых руководством решений. В основе концепции контроллинга, ориентированной на бухгалтерский учет, лежат идеи Друри К., Фостера Дж., Энтони Р. Буча Г., Ван Хорна Дж., Хонгрена Ч.Т., Шнайдера Д. Многие исследователи акцентируют внимание на том, что контроллинг в англо-американской модели фактически тождественен управленческому учету (Терещенко О.А, Данилочкина Н.Г., Голов С.Ф., Петренко С.Н.и другие).

Выделение нерешенных ранее частей общей проблемы. И разнообразие подходов к определению роли контроллинга в современной экономической среде, и проблемы, существующие сегодня в определении роли бухгалтерского учета в условиях экономики знаний, и вопросы соотношения понятий «бухгалтерский учет» и «контроллинг» в значительной степени взаимосвязаны, имеют общую проблематику и вектор развития. Это связано с тем, что речь идет о придании учету качественно нового статуса, отличного от его традиционного понимания как регистратора прошлых событий и операций – активного и действенного инструмента формирования глобального информационного пространства, приоритеты развития которого определяются потребностями эффективного управления в условиях экономики знаний. А контроллинг, выполняя функцию оценки качества информационной среды и моделирования системы управления, позволяет по-новому взглянуть на учет, его информационный продукт, место в контуре управления, принципы, методы и акценты в развитии.

Цель статьи. Целью статьи является рассмотрение сущности и роли контроллинга в развитии бухгалтерского учета, анализ их взаимосвязи и взаимозависимости и рассмотрение приоритетов в реформировании бухгалтерского учета под воздействием современных концепций контроллинга в условиях экономики знаний, а также оценка состояния контроллинга на предприятиях Украины.

Изложение основного материала. Разнообразие трактовок сущности контроллинга, данных в специальной литературе, в определенной мере объясняется тем, что в своем развитии он прошел несколько этапов, каждый из которых был связан с изменениями во внешней бизнес-среде и новым видением роли контроллинга в управленческом процессе. Его эволюция в значительной степени связана с реакцией систем управления хозяйственной деятельностью на внешние условия (специфику рынка, тенденции и особенности развития экономики, постановку целей менеджмента). Количество определений сущности контроллинга, данных в специальной литературе, насчитывает более 60 формулировок; на рисунке 1 даны наиболее распространенные варианты определения смысловой доминанты контроллинга в представленных в литературе определениях.



Рисунок 1 – Варианты смысловой доминанты в определениях сущности контроллинга, данных в литературе

При всем многообразии существующих дефиниций сущности контроллинга, в большинстве источников выделяются такие его отличительные черты, как системный характер, функциональная направленность на поддержку системы управления, и ориентация на достижение целей предприятия. По нашему мнению, контроллинг можно определить как одну из подсистем менеджмента, в рамках которой реализуется мета-функция, координирующая, интегрирующая и поддерживающая процесс управления для достижения целей предприятия.

Не менее разнопланово определяется разными авторами цель и функции контроллинга. В частности, можно выделить порядка десяти наиболее распространенных формулировок цели контроллинга (таблица 1).

Таблиця 1 – Определения цели контроллинга, данные в специальной литературе

Цель контроллинга	Определяется в % источников
Ориентация процесса управления на достижение целей, предприятия	30 %
Информационная поддержка процесса управления	22 %
Методическая (инструментальная, технологическая) поддержка процесса управления	15 %
Обеспечение координации управленческой деятельности	15 %
Стратегическое управление	4 %
Антикризисное управление	4 %
Обеспечение прибыльности и роста стоимости компании	4 %
Обеспечение прибыльности и ликвидности	3 %
Управление затратами	3 %

Неоднозначность толкования сущности контроллинга ведет к тому, что в специальной литературе нет единства мнений и по поводу определения его функций. Их перечень варьирует и включает в различных источниках от трех до семи из около 20 упоминаемых в литературе функций (рисунок 2).



Рисунок 2 – Основные функции контроллинга, приводимые в литературных источниках

Ряд из приведенных функций в той или иной степени фактически дублирует функции менеджмента – в частности, контрольная, плановая, координирующая, учетная, аналитическая и непосредственно управляющая. Кроме них приводятся специфические функции, выделяющие контроллинг в системе управления – сервисная (в соответствии с авторскими трактовками сущности содержательно к ней близки информационная и обеспечения доступности данных), комментирующая, навигационная, методологическая, организационная, структурирующая, выяснения и документирования, отчета и консультации.

Контроллинг не должен подменять или принимать на себя уже существующие функции управления – планирование, контроль, учет, анализ. Поэтому выделение их как функций самого контроллинга не представляется целесообразным. Однако он включает их в сферу своей ответственности и определяет объектом регулирования, осуществляя организационную, конструирующую, координирующую, инструментально-методическую, оценочно-рефлексивную поддержку, интегрируя и направляя на достижение целей. Формулируя специфические функции, авторы пытаются конкретизировать именно эту его роль в управленческом процессе. Такой подход, по нашему мнению, в большей степени обозначает самодостаточность и назначение контроллинга, но при этом следует выделять только наиболее существенные функции, к которым целесообразно отнести следующие:

1) Сервисную (организационная, методическая, структурирующая, моделирующая, рефлексивная и консалтинговая поддержка процесса управления); 2) Информационную (информационное обеспечение процесса управления); 3) Координирующую (межфункциональная координация в системе управления, действий менеджеров по отношению к оперативной системе и в процессе подготовки и принятия решений); 4) Навигационную (мониторинг среды функционирования, обеспечение адаптации к изменяющимся условиям, оценка и корректировка целей, ориентация процесса управления на их достижение).

Поскольку определение соотношения понятий «контроллинг» и «управленческий учет» является достаточно принципиальным, был проведен анализ литературных источников, который показал, что эти понятия либо рассматриваются как равнозначные, либо управленческий учет трактуется как часть контроллинга, либо контроллинг рассматривается в качестве составляющей управленческого учета. Прежде всего, это объясняется существующими различиями в американской и немецкой школах бизнес-администрирования. Так, в американской практике учет традиционно подразделяется на финансовый и управленческий. Причем управленческий сегодня трактуется как элемент стратегического управления, обеспечивающий потребности всех функций бизнеса, осуществляющий оценку степени достижения целей и разрабатывающий методы получения данных о решающих факторах успеха. Представители этой школы наделяют функциональную ролью и сущностными характеристиками контроллинга понятие «управленческий учет», которым, в основном, и оперируют.

В немецкой теории и практике бухгалтерия разделяется на финансовую и производственную, при этом функции производственного учета значительно более ограничены, сориентированы просто на учет затрат и расчет себестоимости. Поэтому термином «контроллинг» обозначается не внутренний учет, а качественно новое явление в менеджменте, которое синтезирует элементы учета, анализа, контроля и планирования для достижения стратегических и оперативных целей, по сути своей приближающееся к англо-американскому управленческому учету. В отечественной литературе наиболее распространен подход, предполагающий, что контроллинг и управленческий учет – это одно и то же, либо управленческий учет – является более узким понятием и входит в контроллинг, как один из его элементов. Реже встречаются альтернативные точки зрения, например, позиционирующие контроллинг как один из видов учета.

По нашему мнению, более закономерным является вопрос соотношения контроллинга и бухгалтерского учета в целом, поскольку на практике к задачам контроллинга могут относиться задачи не только управленческого, но и финансового, а также налогового учета; в таком случае сопоставление его только с управленческим учетом является не исчерпывающим. Трактовка данного вопроса в первую очередь зависит от того, какая концепция контроллинга – американская или немецкая – взята за основу. В американской концепции контроллинг решает ряд задач финансового учета, финансового менеджмента и налогообложения. Это произошло исторически вследствие присоединения к учетным функциям контроллера части функций казначея, управляющего финансами, а также планирования и контроля. В немецкой концепции контроллинг ограничивается только задачами управленческого (производственного) учета. С.Ф. Голов представляет соотношение организационных концепций американского и немецкого контроллинга, «приравнивая» немецкий контроллинг к управленческому учету, а американский – к «сумме» немецкого контроллинга, финансового учета и налогов [1]. Аналогичные соотношения представлены и в исследованиях немецких ученых Д. Хана и Х. Гуттенберга, выявивших четыре основные организационные концепции контроллинга: каждая из которых предполагает, что он выполняет задачи планирования, контроля, информационного обеспечения и учета, либо только внутреннего, либо всего – как внутреннего, так и внешнего [2].

Понятие «контроллинг», безусловно, является значительно более широким, чем учет, поскольку предполагает решение целого комплекса задач, не относящихся к учету. Помимо построения и обеспечения функционирования информационной системы, контроллинг осуществляет оценку и выбор методов и процедур для реализации основных функций управления, координирующую, организационную, консалтинговую и рефлексивную поддержку процесса принятия решений, оценку качества системы управления и моделирование бизнес-процессов для достижения ключевых целей предприятия. Соответственно, контроллинг охватывает значительно более широкий круг задач, чем задачи, решаемые в рамках учетной системы даже в ее расширенном понимании.

Мнение о подчиненности учета контроллингу также не оправдано. Во-первых, учет существует и развивается длительный период времени вне зависимости от существования контроллинга. В настоящее время ведутся активные дискуссии об изменении парадигмы учета, видении его роли и места в современной экономической среде, однако, независимо от этого, он сохраняет свою роль, специфику и самодостаточность. Как более «молодое» явление в практике хозяйствования контроллинг не может претендовать на доминирующую роль и подчинить себе учет, как и другие функции управления. Его роль заключается в том, чтобы направлять их развитие в нужное русло, сообразуя с выбранными концепциями управления. Во-вторых, учет имеет собственную методологическую базу, которая может

развиваться и совершенствоваться под воздействием контроллинга, но при этом прямо от него не зависит. Очевидно, что ряд элементов метода учета, таких как счета, двойная запись, баланс едва ли оправданно относить к методам контроллинга. Существует ряд процедур и действий, которые остаются исключительно в компетенции бухгалтерского аппарата и не включаются в профессиональные задания контроллера просто в силу нерациональности дублирования функций. Кроме того, учет, сориентированный на информационное обеспечение не только внутренних, но и внешних пользователей, традиционно имеет достаточно много ограничений и правил, устанавливаемых на уровне как государственного регулирования, так и так называемого «мягкого законодательства» – норм, разрабатываемых и рекомендуемых международными, межправительственными и профессиональными организациями. Контроллинг не может влиять на эти требования и ограничения, являясь сугубо внутренним фактором развития информационной системы.

Соответственно, учет может находиться под воздействием контроллинга и рассматриваться как одно из ключевых направлений приложения усилий специалистов по контроллингу – поскольку именно через построение системы учета, адекватной корпоративной стратегии и требованиям к менеджменту, можно реализовать основную функцию контроллинга и наладить качественную информационную систему предприятия. Контроллинг фактически осуществляет рефлексивную и конструирующую поддержку системы бухгалтерского учета в контексте целей предприятия и требований к информационной среде экономики знаний. Но при этом учет сохраняет определенную независимость, являясь самодостаточной в организационном, методологическом и институциональном плане функцией управления, подвержен внешнему регулированию и решает ряд задач, не попадающих в сферу охвата контроллинга. Таким образом, с нашей точки зрения представляется неверным ни ставить знак равенства между учетом и контроллингом, ни рассматривать их как подчиненные элементы, как в одну, так и в другую сторону.

Отмечая ключевые направления в развитии бухгалтерского учета, следует отметить, что большинством авторов подчеркивается необходимость наполнения содержания учетной информации теми данными и показателями, которые представляют реальный интерес для пользователей в настоящих условиях. Так, Б. Лев, базируясь на данных эмпирических исследований, отмечает уменьшение полезности для инвесторов финансовой информации традиционного бухгалтерского учета – за последние несколько десятилетий связь между ценами на акции и ключевыми финансовыми показателями (рентабельность, балансовая стоимость или денежные потоки) существенно ослабла. Менеджеры также все больше используют для принятия решений данные, альтернативные информации финансового учета, например, такие как экономическая добавленная стоимость (EVA), система сбалансированных показателей (BSC) [3].

Активизация научных поисков в данном направлении является объективной необходимостью, в контексте формирования информационного общества и экономики знаний, интернационализации хозяйственной деятельности, ориентации на социальную и экологическую ответственность бизнеса и формирования концепции устойчивого развития, дематериализации капитала, а также повышения требований к прозрачности информационной среды мировой финансовой архитектуры в посткризисный период. При этом существенное влияние на учет оказывают две наиболее актуальные сегодня концепции – устойчивого развития и балансирования интересов предприятия и интересов заинтересованных лиц, так называемых стейкхолдеров.

То есть возможность сбалансированного устойчивого развития предприятия определяется не только экономической эффективностью, но и еще рядом факторов (рисунок 3):

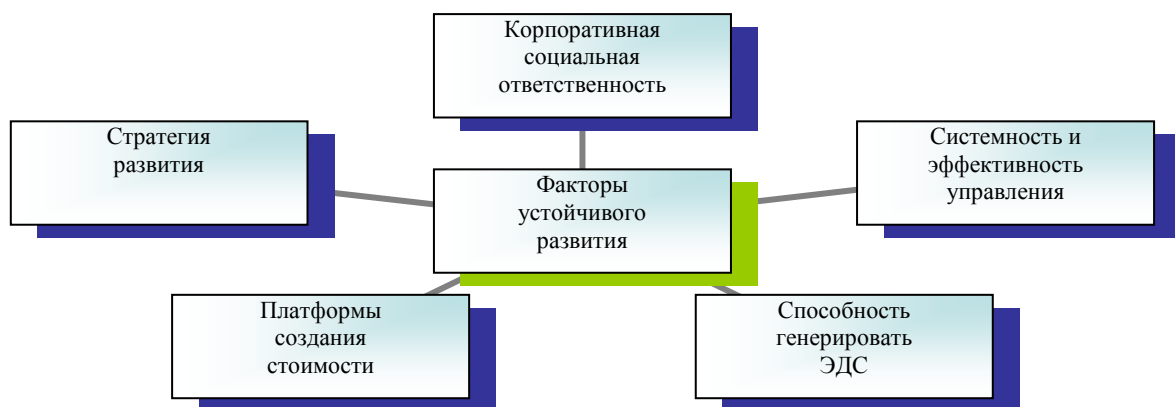


Рисунок 3 – Факторы сбалансированного устойчивого развития предприятия

Обеспечение управления ими и формирование информационной среды экономики знаний и устойчивого сбалансированного развития предполагает, в частности, и определенные изменения во взглядах на бухгалтерский учет. Такие изменения нашли отражение в значительном количестве публикаций, как зарубежных, так и отечественных ученых, посвященных вопросам теории учета, его парадигм и концепций, современной роли и требований к информационному продукту. Среди исследований зарубежных авторов можно выделить разработки «Трех волн» Р.К. Эллиота, «Трехуровневая модель обеспечения прозрачности отчетности» Р. Экклза, С. Дипиазы, «Новый учет для новой экономики» Б. Лева, «Структура учёта информационного столетия» Р.А. Хауэлла и других. В числе современных разработок украинских ученых актуальны и представляют интерес «информология» и «интеллектуальный учет» М.С. Пушкаря, «стратегический эккаунтинг» С.М. Деньги и Ю.А. Вериги, «двойная информационная динамика» Н.М. Малюги, «многоцелевой» и «глобальный учет» С.Ф. Голова, «институциональная теория учета» В.М. Жука, «научно-исследовательские программы бухгалтерского учета» С.Ф. Легенчука и ряд других концепций.

Наиболее значимыми тенденциями в области развития бухгалтерского учета в условиях экономики знаний, по нашему мнению, являются:

- Более широкое видение задач и роли учета в современной экономической среде с точки зрения информационного обеспечения всех категорий пользователей и поддержки систем управления;
- Изменение подходов к видению предмета, объектов учета, его основных принципов, развитие методологической базы для обеспечения большей гибкости, действенности и адекватности учета;
- Критическая оценка действующих подходов и поиск оптимальных вариантов регламентации учета; переход от директивного регулирования к «мягкому законодательству», интернационализация и глобализация учета;
- Сближение существующих видов учета, новый подход к разделению учета на внешний и внутренний;
- Попытки выделить новые виды учета в соответствии с расширенным пониманием его функциональной роли, методов, предмета и требований к «продукту» учета как подсистемы менеджмента – стратегический, адаптивный, многоцелевой, креативный, интеллектуальный и др.

Первоочередной и достаточно очевидной задачей является необходимость наполнения содержания учетной информации теми данными и показателями, которые представляют реальный интерес для пользователей в настоящих условиях. Так, Р. Экклз и С. Дипиаза полагают необходимым дополнить данные бухгалтерской отчетности информацией об интеллектуальном капитале и нефинансовой информацией для принятия решений [4]. Профессор А. Хауэлл предлагает изменить архитектуру финансовой отчетности, сконцентрировав внимание в ней также на информации о нематериальных факторах создания стоимости и логике процесса «производства денег» [5].

То, что стандартная финансовая отчетность представляет информацию, сориентированную только на определенную группу пользователей, в первую очередь инвесторов, считается практически общепризнанным фактом. Более того, субъективность оценок и отражения в ней объектов связана со спецификой правил учета. В частности: показатель прибыли может легко варьироваться и зависит от момента признания и содержательного наполнения расходов и доходов; прибыль не соответствует активам, которыми она генерируется; в балансе не отражаются значимые ресурсы (например, интеллектуальный капитал, организационные ресурсы, объекты, в полной мере не контролируемые предприятием, например, забалансовые); информация финансовой отчетности не отражает реальную стоимость бизнеса, платформы для ее создания; баланс слишком историчен и не показывает реальное соотношение финансирования и инвестиций, отчетность не дает информации о том, как менеджмент использует финансовые ресурсы; информации о капитале не отражает, кто осуществляет реальный контроль над предприятием; существует проблема объективности учетных оценок: историческая стоимость является «посмертной» и слабо отражает действительное положение дел, справедливая стоимость во многом является зависимой от использования допущений в моделях ее определения (например, при отсутствии активного рынка – от ставки дисконтирования, используемых значений вероятности, при наличии – от условий конкретной сделки).

Следует также отметить еще два существенных фактора уменьшения полезности финансовой информации в современных условиях: появляются новые объекты, которые представляют собой реальную базу для создания стоимости, которые не всегда могут быть измерены в денежном выражении и зачастую не признаются в учете (показатели, отражающие экологическую и социальную ответственность бизнеса, такие виды капитала, как организационный, инновационный, человеческий, репутационный); происходит постепенное движение от финансовой отчетности к отчетности устойчивого развития.

Это подтверждает тот факт, что сегодня для большинства крупных, сориентированных на рост компаний, нормой стандарта становится так называемая отчетность устойчивого развития на базе «мягкого» международного стандарта GRI «Глобальная инициатива по отчетности» (Global Reporting Initiative),

предполагающего формирование отчетности по принципу «триединого итога» – экономика компании, экология производства и социальная политика. Такая отчетность приобретает все большее распространение, более 95 % из 250 крупнейших мировых компаний в 2011 г. опубликовали отчеты об устойчивом развитии по сравнению с 80 % в 2008 году. Из исследованных 3 400 крупных и средних компаний в 34 странах мира 64 % включают в корпоративную отчетность показатели устойчивого развития, причем процент роста таких компаний за последние пять лет составляет 17-20 % в год. В онлайн - базах данных за 2011 г. было опубликовано более 3 800 отчетов устойчивого развития. В 12 странах мира подготовка отчета об устойчивом развитии стала с 2010 г. законодательно утвержденной нормой. Формирование такого рода отчетов является предпосылкой для перехода к следующему этапу – полностью интегрированной корпоративной отчетности, которая будет сочетать в себе финансовый отчет и отчет о стратегической устойчивости, объединенные в новом формате на качественно новом уровне. Стандарты такой отчетности пока находятся в стадии разработки, которую планируется закончить к концу 2013 года, однако ряд стран и компаний уже практикует подготовку интегрированных отчетов. В частности, 450 компаний должны представлять интегрированный отчет уже с июня 2010 года [6].

В условиях «экономики знаний» качественно новый уровень управления и принятия решений предполагает, что учетная информация должна охватывать не только прошлые события, но и будущие, отражать не только внутренние процессы, но и давать характеристику внешней среды (рисунок 4).



Рисунок 4 – Учетная информация в условиях экономики знаний

На предприятиях Украины состояние контроллинга в настоящее время пока можно охарактеризовать, только как начальную стадию его формирования. Отдельные его функции выполняются без соответствующего институционального оформления работниками различных подразделений, а целесообразность его выделения как обособленного направления экономической работы на предприятии зачастую подвергается сомнениям. Соответствующее структурное подразделение существует в основном в дочерних компаниях корпораций с иностранным капиталом, работающих в сфере производства так называемых FMCG (быстро реализуемых потребительских товаров), у сельскохозяйственных производителей, нацеленных на европейский рынок, на металлургических предприятиях. То, что управленческий учет не имеет серьезных традиций и повсеместного применения в деятельности украинских предприятий является сдерживающим фактором развития контроллинга. Кроме того, исторически присущие национальной учетной традиции акценты определили в качестве специфических задач контроллинга предоставление информации внешним пользователям. Так, исследования группы предприятий, применяющих контроллинг, показали, что 70 % из них включают в должностные инструкции контроллеров составление или трансформацию финансовой отчетности согласно IAS-IFRS, в то время как контроль затрат и анализ себестоимости – только 40-50 %.

В наибольшей степени в системе менеджмента украинских предприятий представлены следующие направления деятельности, которые можно объединить в системе контроллинга:

- ведение управленческого учета (около 60 %). Интересно, что эта функция зачастую отделена от бухгалтерии, выполняется специалистами финансового отдела, или отдела отчетности и анализа, предоставляющего отчетность по МСФО в материнскую компанию;
- около 65 % применяют так называемые «костинговые» расчеты, позволяющие определить себестоимость продуктов и ряда других объектов для оценки эффективности работы. В большинстве случаев комплекс показателей также устанавливается зарубежной холдинговой компанией, либо топ-менеджментом прогрессивных быстроразвивающихся компаний. Хорошим примером являются крупные кондитерские предприятия, такие как «Конти», «АВК», «Рошен». К этому же направлению можно отнести анализ основных финансовых показателей, CVP-расчеты и другие аналитические процедуры;

– бюджетирование (до 70 %), которое при отсутствии отдела контроллинга обычно осуществляется финансовым отделом (или на некоторых предприятиях создается специальный отдел бюджетирования); соответственно, это же подразделение осуществляет контроль исполнения бюджетов, утверждаемых топ-менеджментом компании;

– трансформация отчетности в соответствии с требованиями МСФО и составление консолидированной отчетности для материнской компании (60–70 %). Это направление деятельности также осуществляется специальной службой репортинга (отчетности), которая проводит и анализ основных показателей для оценки финансового состояния предприятия. На некоторых предприятиях выделяется специальное внутреннее подразделение в бухгалтерии, выполняющее данную функцию. В данной области наибольший опыт накоплен в крупных компаниях с иностранным капиталом («Стирол», «Краматорский завод ферросплавов», «Киевэнерго» и др);

– подготовка управленческой отчетности для топ-менеджмента и материнской компании, анализ финансовых и нефинансовых показателей деятельности (55–60 %) – на большинстве крупных компаний эту задачу решает отдел репортинга (отчетности и аналитики), подчиняющийся финансовому директору;

– поддержка работы прикладных модулей автоматизированных систем управления предприятием ERP, в частности SAP R/3, в числе которых модуль CO (контроллинг) (до 40 %), обеспечивающий учет затрат по местам их возникновения, заказам, проектам, калькуляцию, контроль результатов, прибыли, учет выработки, и контроллинг деятельности предприятия. В данном направлении при постановке модулей используется аутсорсинг, а поддержка их функционирования может осуществляться внутренним отделом ИТ в соответствии с запросами основных пользователей системы.

Выводы и перспективы дальнейшего исследования. Являясь одним из наиболее перспективных направлений в области информационной, методической, координирующей, рефлексивной и моделирующей поддержки системы управления, контроллинг дает возможность реформирования и реконструирования, в первую очередь, системы бухгалтерского учета. Определяя требования к учетной информации и осуществляя выбор методов ее формирования, контроллинг оказывает существенное воздействие на развитие бухгалтерского учета и его видов.

Библиографический список использованной литературы

1. Голов С.Ф. Бухгалтерский учет в Украине: анализ состояния и перспективы развития: монография / С.Ф. Голов. — К.: Центр учебной литературы, 2007. — 522 с.
2. Набок Р. Американская и немецкая модели контроллинга / Р. Набок // Финансовый Директор. — 2007. — № 12. — Режим доступа: http://gaap.ru/articles/amerikanskaya_i_nemetskaya_modeli_kontrollinga/
3. Лев Б. Новый бухгалтерский справочник для новой экономики / Б. Лев. — Нью-Йорк: Школа бизнеса, 2000. — 27 с.
4. Дипиаза-мл. С.А. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / С.А. Дипиаза-мл., Р.Дж. Экклз. — М.: Альпина Паблишер, 2003. — 212 с.
5. Редченко К. Революция в учете [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.cfin.ru/ias/rev_in_acc.shtml
6. Годовой отчет ГРИ. 2011/2012 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-Annual-Report-2011-2012.pdf>.

Поступила в редакцию 18.03.2013 г.

Одінцова Т.М. Контролінг як чинник розвитку бухгалтерського обліку в умовах економіки знань

Проводиться аналіз співвідношення обліку і контролінгу та розглядається роль контролінгу як чинника розвитку бухгалтерського обліку в умовах формування інформаційного середовища економіки знань.

Ключові слова: контролінг, бухгалтерський облік, управлінський облік.

Odintsova T. Controlling as a factor of accounting development in the knowledge economy

The article examines the role of controlling as a factor of the accounting development under the conditions of forming the “knowledge economy”.

Keywords: controlling, accounting, managerial accounting.