Лозовицька Д.С., *аспірант.*
Львівська комерційна академія

ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ

Здійснення успішної діяльності підприємства у сучасних конкурентних умовах господарювання вимагає від системи обліку, аналізу та контролю підприємства здатності ефективного управління процесом формування прибутку. Для переважної більшості підприємств України ця проблема є актуальною особливо у час економічної кризи. Вирішення такої проблеми потребує застосування адекватних методів ціноутворення, обліку витрат і доходів, а також створення відповідної системи внутрішнього контролю діяльності підприємства.

Визначальним елементом створення облікової системи підприємства є визначення та розуміння принципів її побудови. Побудову системи обліку варто починати з наступних кроків: вибір головного контуру введення первинної інформації (первинний бухгалтерський чи управлінський); регламентація правил міграції даних; стандартизація нормативно-довідкової інформації; уніфікація господарських операцій, опис налаштувань в розрізі кожного з видів обліку.

Ці кроки за своєю суттю є визначальними та регламентуючими у процесі створення системи обліку підприємства.

З точки зору побудови та напрямків руху інформації, при інтеграції пооопераційно-орієнтованого обліку будь-яку операцію можна кваліфікувати за одним з трьох типів:

1. Бухгалтерський і управлінський – однаково відображується, як в системі бухгалтерського, так і управлінського обліку.

2. Тільки бухгалтерський (БО) – підлягає реєстрації тільки в бухгалтерському обліку і не показується в управлінському.

3. Тільки управлінський (УО) – підлягає реєстрації тільки в управлінському обліку і не реєструється в бухгалтерському.

Якщо в первинних документах вказувати тип операції як додатковий елемент аналітики, то завжди шляхом відбору можна побудувати необхідну звітність. Наприклад, зі всього масиву даних для побудови фінансової звітності ми вибираємо тільки ті, у яких ознака рівна «БО + УО» і «БО». Якщо ж ми хочемо скласти управлінську звітність, відповідно ознака повинна бути рівна Б + У і У. Для будь-якої системи обліку здійснити той або інший відбір не складе ніяких труднощів.

Аналіз останніх наукових досліджень доводить існування доцільності підходу до застосування АВС/М методу у обліку діяльності підприємств торгівлі автомобілями та їх сервісу. На практиці традиційно розглядають

застосування АВС/М у промисловості, однак ця технологія управління витратами цілком застосовна і у сфері торгівлі та послуг, зокрема для торгівлі автомобілями та їх сервісу, де частка накладних витрат є значно вищою. Більше того, у Європі частка сервісних організацій (51%), що впровадили АВС/М, перевищує цей показник серед виробничих компаній. Об'єктом побудови АВС/М-моделі може обиратися ціле підприємство, це необхідно для об'єктивної оцінки рентабельності продукції. Або ним може бути окремий цех чи виробництво, територіально відокремлений підрозділ чи філія, або сфера діяльності.

Впровадження АВС/М методу має два основних напрями впливу на управління діяльністю підприємства. Перший напрямок призначений для оперативного управління, метою якого є підвищення ефективності операцій, зменшення пооперaційних витрат, покращення використання активів. Другий напрямок забезпечує стратегічну складову управління витратами. Він базується на припущенні, що ефективність виконання кожної окремої операції є незмінною і спрямований на виявлення ситуацій, коли підприємство не покриває доходами витрати на їх обслуговування. Основна логіка стратегічного управління витратами полягає в оптимізації портфеля продукції чи споживачів з метою зменшення надмірного попиту на певні операції, і зокрема, операції, виконання яких є витратним для компанії.

З огляду на досягнення ефективно діючої системи корисним є розрахунок вартості бізнес-процесів, які являють собою логічну послідовність декількох операцій, оскільки результати попередньої стають входом для іншої. У кінці кожного бізнес-процесу, як правило, перебуває зовнішній споживач. Для підвищення точності визначення собівартості розробники АВС/М прикріпляють за кожною операцією певні атрибути (драйвери), які чітко ідентифікують її як у схемі калькулювання витрат продукції чи споживачів, так і у схемі калькулювання вартості процесів. Для потреб поглибленого дослідження бізнес-процесів операції необхідно групувати за процесами, в які вони включені, а також за відповідальними особами. Дані про драйвери та процеси є необхідними для функціонування системи збалансованих показників та пооперaційно-орієнтованого бюджетування.

На основі проведеного вище дослідження можна стверджувати, що запровадження АВС/М на підприємстві дозволить краще реалізувати його потенціал. У даний час лише невелика кількість підприємств України застосовують цю технологію.

Актуальність розгляду системи внутрішнього контролю в умовах застосування пооперaційно-орієнтованого обліку та управління витратами обумовлюється динамікою та унікальністю бізнесу, у тому числі підприємств торгівлі автомобілями та їх сервісу, живої праці (людей), нестабільного стану економіки та ринків, зміною смаків споживачів, розвитком технологій та високими різноманітними ризиками.

Дуже важливо розглядати внутрішній контроль в аспекті контролінгу, оскільки саме ця ідея дозволяє отримати цілісну побудову системи управління. Систему контролю потрібно побудувати для досягнення ряду цілей, використовуючи розуміння ефективності та економічності операцій, інформацію про які власне і забезпечує АВС/М. Щоб щось контролювати, керівництву підприємства важлива інформація не тільки про результати, але й від викладених вище факторах, які впливають на цей результат, а також забезпечувати, щоб ці фактори сприяли його досягненню. Контроль можливий за ресурсами та витратами («на вході»), за процесами (операціями) і за результатами (об'єктами). Керування у роботі принципом системності дозволяє впливати одночасно на декілька факторів, щоб змінити результат. Враховуючи цілі та стратегію компанії та ще ряд важливих факторів ми створюємо власну «під себе» систему показників на всіх рівнях, на яких можливий контроль за всіма важливими аспектами бізнесу.

Компанія з ефективною системою внутрішнього контролю володіє гнучкими елементами захисту і реагування на ризики, які виникають. У розрізі такого твердження можна виділити декілька ключових особливостей (моментів).

Керівництво вищого рівня, які відповідають за основні процеси у компанії, повинне володіти необхідними внутрішніми інструментами, щоб управляти ризиками. Як згадувалося вище, при розгляді особливостей поопераційного обліку витрат, важливими моментами є класифікація, опис і зміст бізнес-процесів (операцій), оперативне визначення собівартості, тобто, наприклад, основні процеси продаж: управління активами та допоміжними процесами – виробництвом, фінансами, безпекою, юридична служба, інформаційні технології.

При цьому система внутрішнього контролю повинна бути побудованою таким чином, щоб негативні події, які можуть завадити досягненню цілей, були максимально швидко виявлені (ідентифіковані).

Відповідно до вище сказаного, науковці приділяють найбільшу увагу наявності ефективного контрольного середовища. Тобто коли менеджмент встановлює стандарти діяльності у компанії, такі як письмові політика і процедури, кодекс етики, стандарти поведінки і т.д. Ці стандарти доводяться до відома персоналу, а персонал, в свою чергу, розуміє свої повноваження і обов'язки та прагне виконувати операції етично.

Етап розробки та впровадження політики, яка регламентує бізнес-процеси, здійснення оцінки і моніторингу ризиків, застосування контролю є логічним продовженням процесу побудови системи внутрішнього контролю.

Таким чином, можна визначити три відмінності сучасної системи контролінга: процесно-орієнтована інтеграція завдань, самовідповідальність і самоврядування, орієнтації на клієнта.

При впровадженні системи контролінгу підприємства необхідно ретельно обирати та оцінювати набір її інструментів. Окрім цього потрібно

зважувати на ризики складності впровадження таких інструментів, адекватності підготовки персоналу підприємства у їх використанні, необхідності, відповідності отримуваної інформації моделі стратегічного та поточного управління діяльністю підприємства. Розроблення методики впровадження контролінгу дозволяє оптимізувати використання усіх наявних ресурсів підприємства. На нашу думку, можна виділити такі методи інструменти, що можуть бути використані у сучасній системі контролінгу: системи раннього розпізнавання, необхідні для своєчасного розпізнавання значущих змін і розробки відповідних заходів; управління вартістю, необхідне для збільшення вартості компанії в довгостроковій перспективі; збалансована система показників (balanced scorecard), дозволяє реалізувати стратегію компанії; розрахунок цільових витрат, що дозволяє створювати продукти відповідно до вимог ринку; управління витратами процесів і процесно-орієнтоване вимірювання результативності (performance measurement) (activity-based costing management), використовувані для побудови прозорих і оптимальних з погляду часу, якості і витрат бізнес-процесів; бенчмаркінг, що дозволяє структуровано проводити порівняння з певним орієнтиром і постійно удосконалюватися; процесно-орієнтоване бюджетування, що дозволяє складати бюджети, орієнтовані на кінцевий результат; прайсинг (activity-based pricing) – одне із рішень, які є інструментами та функціями системи контролінгу; АВРА (activity-based performance analysis) – процесно-орієнтований аналіз рентабельності – інструмент вимірювання ефективності системи управління.

Система управління у світлі сучасних тенденцій невід'ємна від системи контролінгу. Розвиток інформаційних систем та перехід на новий рівень технологій зумовив зміни у всіх сферах діяльності підприємств. Технології зазнали змін у теоретичних і практичних аспектах обліку, аналізу та контролю. Багато гідних уваги концепцій, методів та способів обробки інформації зазнали невдач у зв'язку із прагненням показати їх як єдино можливими та незмінними. Проаналізувавши перемоги та невдачі, науковці разом із практиками почали створювати інтегровані, споріднені, поєднувані системи та їх інструменти.

Саме результатами цього є необхідність поєднання сучасного контролінгу на підприємствах торгівлі автомобілями та їх сервісу із методами та елементами системи попроцесно-орієнтованого управлінського обліку витрат і доходів, калькулюванням за життєвим циклом, на основі діяльності, попроцесно-орієнтованим ціноутворенням, з використанням збалансованої системи показників та бюджетування. Саме з цим пов'язане наше бачення наступних наукових досліджень.