**Модуль 1.**

**тема 2. сутність ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

**План:**

1. Історія розвитку та сутність обліку та контролю для прийняття управлінських рішень.

2. Функції обліку та контролю для прийняття управлінських рішень.

3. Види обліку та контролю для прийняття управлінських рішень.

**1. ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ТА СУТНІСТЬ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

У жорстких умовах ринку успіх підприємницької діяльності в значній мірі визначається ступенем готовності менеджменту організації враховувати вірогідність раптового виникнення кризових ситуацій. Причини їх виникнення різняться між собою (рис. 1.).

Причини виникнення криз

внутрішні

природні

об’єктивні

техногенні

суб’єктивні

зовнішні

**Рис. 1. Класифікація причин виникнення кризових ситуацій на підприємствах за різними ознаками**

Розв’язувати проблеми управління в умовах загрози виникнення кризових ситуацій необхідно шляхом використання ситуаційного та антикризового менеджменту, а також стратегічного управлінського обліку .

Основна мета стратегічного обліку – орієнтація управлінського процесу на досягнення цілей, що стоять перед підприємством.

У сучасних умовах виникає необхідність впровадження стратегічного обліку на підприємствах і, особливо, на тих, що перебувають у стані фінансової кризи. Під фінансовою кризою розуміють фазу розбалансованої діяльності підприємства, тобто загрозу неплатоспроможності та банкрутства. Стратегічний облік розглядають як елемент антикризового управління – управління організацією, яке спроможне попередити або пом’якшити кризові ситуації у виробничо-господарській діяльності, а також утримувати функціонування організації в режимі виживання в період кризи та виводити її з кризового стану з мінімальними витратами (рис. 2).

**Антикризове управління**

**Контролінг**

*Ефективне функціонування підприємства*

Стійкість

Надійність

Стабільність

**Рис. 2. Роль стратегічного обліку в системі антикризового управління**

Стратегічний облік у сучасному розумінні постає як провідна функція менеджменту, він будує взаємозв’язки між іншими окремими функціями.

**Мета стратегічного обліку**  – правильна та своєчасна оцінка фактичної реалізації виконання запланованих господарських операцій і підготовка інформації, яка необхідна для прийняття ефективних управлінських рішень. Перш за все, така оцінка відбувається з точки зору перевірки своєчасності та якості виконання менеджерами та іншими співробітниками своїх завдань, виходячи із стратегічного і оперативного планів розвитку підприємства. З точки зору комплексного підходу до управління, стратегічний управлінський облік виступає як певний набір інструментів. Використовуючи основні показники діяльності підприємства (оборот, витрати, прибуток тощо) за певний період, кожний окремий інструмент має вплинути на ефективність управління, сприяти підвищенню ефективності діяльності підприємства в цілому та реалізації досягнення встановлених цілей.

Стратегічний облік як система цільових перевірок пройшла певний шлях розвитку, що відбувався поетапно (рис. 3):

**Етапи становлення та розвитку**

**I етап.** XV ст. Великобританія – поява посади придворного контролера

**IІ етап.** 1778 р. США – перші державні контрольні служби

**IІІ етап.** 1880 р. США – початок використання контролінгу в приватній практиці

**IV етап.** 1892 р. США – початок застосування контролінгу у промисловості

**V етап.** 1930 р. Світова фінансова криза

**VІ етап.** 1931 р. США – створення спеціального Інституту контролерів Америки

**VII етап.** Всесвітнє визнання ролі і значення контролінгу

**Рис. 3. Етапи розвитку управлінського обліку**

**Перший етап**. ХV ст. – вперше згадується посадова особа «контролер» при дворі англійського короля, завданням якого була перевірка правильності проведення грошових та товарних операцій.

**Другий етап.** 1778 р. – у США американський конгрес вперше запропонував державним службам застосувати посаду «контролер», який повинен був відповідати за рівновагу державного бюджету та здійснювати нагляд за використанням бюджетних коштів.

**Третій етап.** 1880 р. – у США першою із приватних компаній, фірма «Santa Fe Railway System» ввела посаду контролер. У його обов’язки входила перевірка виконання завдань у фінансовій сфері.

**Четвертий етап.** 1892 р. – у США «General Electric» першою з промислових компаній ввела посаду контролера.

**П’ятий етап.** З 1930 року, внаслідок світової економічної кризи відбулось банкрутство багатьох компаній. Все це підкреслило особливе значення своєчасного отримання інформації та звітності, яка до цього часу не сприймалася як окремий інструмент для аналізу і прийняття рішень. Відтепер стратегічний управлінський облік пропонується використовувати разом з плануванням як ефективно діючий засіб майбутньо-орієнтованого управління підприємством.

**Шостий етап.** В 1931 році у США було засновано спеціалізований Інститут контролерів Америки, як фахову організацію, що вплинула на загальне становлення стратегічного управлінського обліку та його подальший розвиток, як науки.

**Сьомий етап.** З часом в інших країнах починає розвиватися власне бачення та розуміння стратегічного управлінського обліку . Проте першою у розвитку систем стратегічного управлінського обліку стала Німеччина, модель стратегічного управлінського обліку якої зараз широко застосовується в багатьох країнах Європи, що безперечно підвищує ефективність діяльності цих компаній. Стратегічний управлінський облік стає об’єктивно необхідним для успішного управління бізнесом.

Згідно з рекомендаціями, розробленими **Спілкою контролерів Німеччини** (м. Мюнхен), яка спеціалізується на вивченні та вдосконаленні практики застосування стратегічного управлінського обліку , підвищенні його ефективності, контролер повинен:

* + 1. надавати супроводжуючу, інформаційну підтримку менеджеру в процесі управління для реалізації встановлених цілей;
		2. дбати про прозорість отриманих результатів діяльності організації, стану її фінансів, виробничих процесів та стратегій для підвищення ефективності її функціонування;
		3. організовувати процес стратегічного управлінського обліку таким чином, щоб кожен з контролерівта менеджерівміг здійснити аналіз поточного стану справ та діяти цілеспрямовано згідно плану;
		4. гарантувати оперативне постачання необхідної інформації для керівництва;
		5. розвивати та підтримувати систему стратегічного управлінського обліку на всіх напрямах діяльності підприємства;
		6. виступати внутрішнім консультантом менеджерів, діяти як «навігатор» на шляху досягнення основної мети підприємства.

**Управлінський облік** – це напрямок економічної роботи на підприємстві, пов’язаний з моніторингом його фінансово-економічної діяльності та з систематичним наданням керівництву інформації необхідної для прийняття своєчасних тактичних і стратегічних управлінських рішень.

Стратегічний управлінський облік займає особливе місце в управлінні підприємством: він не заміняє собою управління, а лише переводить його на якісно новий рівень. Стратегічний управлінський облік є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, забезпечуючи зворотний зв’язок у контурі управління.

Під **функціями менеджменту** слід розуміти відносно відокремлені напрями і види управлінської діяльності, тобто трудові процеси в сфері управління. Стратегічний управлінський облік взаємопов’язаний з усіма функціями менеджменту. Класики менеджменту М.Мескон, М.Альберт та Ф.Хедоурі визначають 4 основні функції менеджменту: планування, організацію взаємодії, мотивацію і контроль. Між ними існує зворотній зв’язок, який налагоджується саме завдяки стратегічному обліку (рис. 4).

**Контроль**

**Мотивація**

**Організація взаємодії**

**Планування**

**Контролінг**

*Зворотний зв’язок*

**Рис. 4. Роль управлінського обліку у контурі управління**

*Планування* – це відокремлений вид управлінської діяльності, який визначає перспективу і майбутній стан організації.

*Організація взаємодії* – це вид управлінської діяльності, який відображає процес створення структури управління організацією.

*Мотивація* – це відокремлений вид управлінської діяльності, який забезпечує процес спонукання себе та інших працівників на діяльність, що спрямована на досягнення особистих цілей або цілей організації.

При здійсненні виробничо-господарської діяльності завершальною функцією у контурі управління є контроль. У діяльності організації контроль потребує проведення систематичних спостережень за станом господарської діяльності організації з метою перевірки відповідності фактичних результатів запланованим.

Насамперед, *контроль* – це елемент управління об’єктами та процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами і, в разі необхідності, їх коригування та перегляду.

Контроль на рівні підприємства – це комплекс знань та заснована на них сукупність спостережень і перевірок контролюючими органами підприємств процесів функціонування і розвитку відповідно до вимог об’єктивних економічних законів, чинного законодавства, прийнятих управлінських рішень з метою їх виконання. Видами такого контролю на мікрорівні є:

1) контроль за наявними ресурсами – трудовими, матеріальними, інвестиційними, валютними, енергетичними, інформаційними, природними, кредитними та іншими;

2) контроль за процесом виробництва, тобто ефективністю використання робочої сили, матеріальних, енергетичних, природних ресурсів;

3) контроль за процесом ціноутворення – індексами цін у галузі на внутрішньому та зовнішньому ринку з врахуванням цін на готову продукцію та закупівельну сировину;

4) контроль за розподілом та перерозподілом створеного доходу на підприємстві;

5) контроль за сферою грошових відносин, зокрема, такими її елементами як показники грошової маси, швидкості обороту грошей, норм резервування;

6) контроль за випуском цінних паперів – обсягом їх емісії та розміщенням, величиною отриманої виручки від їх реалізації.

Результатом виконання функції контролю на підприємстві є формування і становлення діючої системи управлінського обліку .

Предметом вивченняуправлінського обліку є оперативне та стратегічне управління підприємством, а також прийняття управлінських рішень з оптимізації співвідношення «витрати – обсяг – прибуток».

Управлінський облік базуєтьсяна системі нормування витрат, визначенні залежності між обсягом реалізованої продукції,витратами та прибутком. Як наукавін пов’язаний з управлінням ірегулюванням господарської та фінансової діяльності, для чого використовується система постійного отримання та обробки інформації про техніко-економічні показники роботи підприємства. Стратегічний управлінський облік ґрунтується на наукових досягненнях таких дисциплін як бухгалтерський облік, кібернетика, економічна теорія, маркетинг, менеджмент та ін.

**2. ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

Облік для прийняття управлінських рішень покликаний забезпечувати процес своєчасної орієнтації управлінського процесу на досягнення цілей, які стоять перед підприємством. Відповідно, основними напрямами діяльності стратегічного управлінського обліку є:

1. координація управлінської діяльності з метою досягнення цілей підприємства;
2. інформаційна та консультаційна підтримка прийняття управлінських рішень;
3. створення інформаційної системи управління підприємством;
4. забезпечення раціональності управлінського процесу.

**Функціями обліку для прийняття управлінських рішень**  є функція обліку, планування, функція контролю і регулювання, функція інформаційно-аналітичного забезпечення та спеціальні функції (рис. 5).

Облік

Планування

**Функції**

Контроль та регулювання

Інформаційно-аналітичне забезпечення

Спеціальні функції

**Рис. 5. Функції обліку для прийняття управлінських рішень**

Функція обліку передбачає збір та аналіз інформації про результати поточної діяльності, проведення внутрішнього обліку діяльності організації та її підрозділів.

Функція планування забезпечує інформаційну підтримку при розробці планів, формує і вдосконалює загальну систему планування в організації.

Функція контролю і регулювання включає в себе порівняння планових і фактичних обсягів виконання робіт, аналіз відхилень, визначення їх причин та розробку пропозицій щодо їх ліквідації або стимулювання.

Функція інформаційно-аналітичного забезпечення передбачає розробку інформаційної системи стратегічного управлінського обліку , збір і систематизацію найбільш вагомих даних, необхідних для прийняття рішень.

Спеціальні функції забезпечують процеси збору та аналізу даних про зовнішнє середовище, вивчення досвіду та досягнень конкурентів, розрахунок ефективності інвестиційних та інноваційних проектів.

Необхідність появи стратегічного управлінського обліку на сучасних підприємствах можна пояснити такими причинами:

1. підвищенням нестабільності зовнішнього середовища;
2. ускладненням систем управління підприємством, які потребують механізму координації в процесі управління;

3) інформаційний бум при недостатній кількості достовірної інформації.

Облік для прийняття управлінських рішень є однією із складових специфічних функцій управління, яка пов’язана з необхідністю ефективного керування підприємством і забезпечення його тривалого існування в умовах конкуренції.

Роль обліку в кожній функції управління наступна:

1. При здійсненні функції планування система стратегічного управлінського обліку координує розробку погоджених планів на підприємстві; надає інформацію для складання планів; перевіряє плани, складені окремими підрозділами підприємства.

2. Функція організації взаємодії в обліку реалізується шляхом налагодження обліку та контролю витрат і результатів діяльності по підрозділах організації.

3. Функція мотивації у системі обліку виявляється шляхом розробки механізмів стимулювання виконання планів.

4. Функція контролю в системі стратегічного управлінського обліку забезпечує порівняння планових та фактичних величин; встановлення допустимих меж відхилень від плану; аналіз відхилень, визначення причин відхилень плану від факту та вироблення пропозицій для усунення перешкод або зменшення їх впливу.

5. Стратегічний управлінський облік передбачає виокремлення додаткової функції – аналіз ефективності рішень, яка забезпечується шляхом побудови управлінської інформаційної системи; збору даних найбільш вагомих для прийняття управлінських рішень; надання консультаційної підтримки щодо вибору коригувальних заходів та підвищення якості управлінських рішень.

**3. ВИДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

Виділяють два основні види обліку для прийняття управлінських рішень: стратегічний та оперативний (тактичний) (рис. 6).

**Стратегічний облік**  аналізує внутрішнє та зовнішнє середовище, проводить моніторинг діяльності підприємства у довгостроковій перспективі, обслуговує вищий інституційний рівень управління (рис. 7).

**Стратегічний**

Управління вищої ланки

Інститу- ційний рівень

**Оперативний**

Управління середньої ланки

Управлінський рівень

Управління низової ланки

Технічний рівень

**Рис. 6. Види обліку та його призначення за рівнями управління**

участь у встановленні кількісних та якісних цілей підприємства

допомога стратегічному плануванню

розробка альтернативних стратегій

визначення сильних та слабких сторін підприємства

порівняння планових та фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин, винуватців та наслідків цих відхилень

аналіз економічної ефективності роботи підприємства

забезпечення виживання та ефективності діяльності організації

**Стратегічний контролінг**

**Завдання**

**Цілі**

проведення ефективної антикризової політики

підтримка потенціалу успіху

**Рис. 7. Цілі та завдання стратегічного обліку**

Головна мета стратегічного обліку – створення такої системи управління, яка бдозволяла відслідковувати рух підприємства до визначеної стратегічної мети свого розвитку. Постановка стратегічних цілей потребує проведення попереднього аналізу інформації про зовнішні та внутрішні умови функціонування суб’єкта господарювання (рис. 8).

**ФАКТОРИ**

**внутрішнього середовища**

**зовнішнього середовища**

у системі стратегічного обліку потребують аналізу таких показників

ринок капіталу

ринок сировини та матеріалів

конкуренти

економіко-політичне середовище в державі і регіоні

ринок праці

рух новітніх технологій

економічні проблеми в державі і регіоні

зміни соціально-політичного клімату

постановка маркетингу на підприємстві

людські ресурси

проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР)

існуюча організаційна структура управління

продукція, що випускається

фінансовий стан підприємства

**Рис. 8. Складові для аналізу в системі стратегічного обліку**

**Оперативний стратегічний облік**  досліджує економічну ефективність та рентабельність діяльності підприємства, забезпечує управлінський (середній) та низовий (технічний) рівні (рис. 9).

У процесі здійснення стратегічного управлінського обліку виконуються види робіт, що представлені на рис. 10.

1. **Постановка цілей** – визначення кількісних та якісних цілей підприємства і критеріїв, за якими можна оцінити ступінь виконання поставлених завдань.

керівництво при плануванні та розробці бюджету

пошук слабких сторін при тактичному плануванні

визначення підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей

порівняння планових та фактичних показників підконтрольних результатів і витрат з метою виявлення причин, винуватців та наслідків відхилень

аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів

мотивація та створення систем інформації

**Оперативний контролінг**

**Завдання**

забезпечення прибутковості та ліквідності діяльності підприємства

**Цілі**

**Рис. 9. Цілі та завдання оперативного стратегічного обліку**

**2**

**1**

Постановка цілей

Планування

Рекомендації для прийняття управлінських рішень

**7**

**3**

Управлінський облік

**Види робіт у**

**контролінгу**

Система інформаційних потоків та їх організація

**6**

**5**

**4**

Аналіз планів, результатів,

відхилень

Контроль

**Рис. 10. Види робіт у стратегічному обліку**

2. **Планування** – перетворення цілей підприємства в прогнози і плани. Перший крок планування – аналіз сильних та слабких сторін підприємства, можливостей та загроз.

3. **Управлінський облік** – відображення фінансово-господарської діяльності підприємства у ході виконання плану. Орієнтований на інформаційні потреби керівників підприємства і підрозділів, на підтримку прийняття управлінських рішень.

4. **Система інформаційних потоків та їх організація** – важливий елемент системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві. Стратегічний управлінський облік є постачальником інформації, необхідної для функціонування системи управління. Володіючи інформацією, керівник може здійснювати моніторинг всієї фінансово-господарської діяльності підприємства:

* відслідковувати процеси, що протікають на підприємстві у режимі реального часу;
* складати оперативні звіти за результатами роботи підприємства;
* порівнювати цільові результати з фактично досягнутими.

5. **Контроль.** Якщо в менеджменті контроль використовується як проста констатація фактів, тобто проводиться оцінка вже здійснених фактів удіяльності підприємства, то у системі стратегічного управлінського обліку він націлений на перспективу.

6. **Аналіз планів, фактично отриманих результатів, корегування відхилень** здійснюється у трьох часових вимірах – минулому, теперішньому та майбутньому, дається їх порівняння. Аналіз минулого направлений на оцінку результатів попередньої діяльності, здобуття досвіду. Аналіз теперішнього допомагає визначити, що відбувається на підприємстві на даний час і в якому напрямі. Аналіз майбутнього оцінює чи зможе підприємство досягти поставлених цілей, які можливості перед ним розкриваються, з якими ризиками доведеться зіткнутися.

7. **Рекомендації для прийняття управлінських рішень** розробляються на основі попереднього аналізу з врахуваннямситуації, яка склалася, а також майбутніх можливостей і небезпек. Стратегічний управлінський облік визначає які саме альтернативні дії є у підприємства в теперішній час і оцінює ці альтернативи з точки зору досягнення цілей підприємства.

**Контрольні питання**

1. Здійсніть класифікацію причин виникнення кризових ситуацій на підприємствах за різними ознаками.
2. Назвіть основні етапи становлення та розвитку менеджменту.
3. Визначте сутність та основну мету стратегічного обліку.
4. Обґрунтуйте роль стратегічного обліку в системі антикризового управління.
5. Як відбувався історичний розвиток стратегічного обліку ?
6. Яким чином система управлінського обліку забезпечує зворотний зв’язок у контурі управління?
7. Назвіть основні напрямами діяльності стратегічного обліку та причини його виникнення.
8. Охарактеризуйте основні функції стратегічного обліку.
9. Які є види стратегічного обліку?
10. Визначте сутність, цілі та завдання стратегічного і оперативного стратегічного обліку.
11. Охарактеризуйте основні види робіт у стратегічному обліку.