

сферами використання ресурсів. Це призводить до того, що процес формування й цільового використання ресурсів відтворення протягом календарного року здійснюється стихійно, а після його завершення не завжди можна виправити допущені перекоси щодо іммобілізації коштів, призначених для капітальних інвестицій, та на поточну діяльність підприємств. Водночас є й протилежні факти, коли капітальні інвестиції здійснюються без урахування джерел ресурсів — амортизації та прибутку, що зумовлює вже іммобілізацію коштів, призначених для поточної діяльності, на капітальні вкладення.

Послаблення контролю за таким джерелом формування ресурсів простого відтворення як амортизація, зумовлене внесеними змінами в методику бухгалтерського обліку. Адже за прийнятим у 1999 році Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій вона зміщується зі зносом необоротних активів. В результаті неможливо забезпечити системне визначення такого джерела формування ресурсів простого відтворення, оскільки вона нівелюється внаслідок списання зношених основних засобів чи надходження на підприємство таких, що були до цього в експлуатації.

Отже, забезпечення контролю за раціональним використанням ресурсів відтворення можливе за умови врахування об'єктивних особливостей їх формування.

П. Я. Хомин, докт. екон.наук, професор

М. С. Палюх, канд. екон.наук, доцент

Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ СТАНОВЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АПК УКРАЇНИ

Пошуки шляхів упровадження на підприємствах АПК України внутрішньогосподарського (управлінського) обліку поки що безрезультатні і до нині немає чіткого визначення суті управлінського обліку, яке здебільшого зводиться до буквального перекладу терміна «management accounting».

Частина науковців вважає, що управлінський облік в Україні є в дійсності давно, а підтвердженням цьому є наявність внутрішньогосподарського обліку. Однак, на наш погляд, це не так. Як наголосив академік М. Чумаченко, «у міру збільшення потреби в

ефективному управлінні підприємством облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції (виробничий) трансформується в управлінський. Обліком ця економічна система називається за традицією, оскільки вона містить дії, що виходять за межі власне обліку» [5, с. 2]. І досить вдуматись у зміст його сутності, приміром такий: «Управлінський облік — це процес у межах організації. Він передбачає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передавання і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій» [7, с. 269], аби погодитись з правильністю наведеного перед тим висновку М. Чумаченка.

Незважаючи на незавершеність наукових досліджень підсистеми управлінського обліку, а тому й відсутність його на підприємствах України, поширилась інша віртуальна категорія — контролінг, яку деякі автори, послуговуючись перекладними джерелами, тлумачать як споріднену з обліком. Непрямим підтвердженням цього є те, що інколи функції контролінгу ототожнюють з функціями управління або приписують системі контролінгу «інформаційну, обліково-аналітичну функції та планування» і, крім них, «коментуючу» [2, с. 25].

Однак аналіз трактувань суті контролінгу переконує в надто доволіному наближенні його до будь-якої підсистеми обліку (табл. 1).

Таблиця 1

ВИЗНАЧЕННЯ СУТІ КОНТРОЛІНГУ ЗА ХРОНОЛОГІЄЮ ВИДАНЬ

Формулювання	Джерело
Система управління процесом досягнення кінцевої мети результатів діяльності фірми	<i>Манн Р., Майер Э.</i> Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 304 с. — С. 8
Контролінг слід розуміти як керівну концепцію ефективного управління фірмою і забезпечення її довготривалого існування	<i>Майер Э.</i> Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 96 с. — С. 9
Контролінг — це елемент управління соціальною системою, який виконує головну функцію щодо підтримки керівництва в процесі вирішення ним загального завдання координування системи управління, базуючись насамперед на завданнях планування, контролю й інформування	<i>Хан Д.</i> Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем.— М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с. — С. 113

Підтвердженням того, що йдеться не про облік, а про контроль за виконанням розпоряджень менеджерів, є теза О. Терещенка: «Контролінг як система підтримки управлінських рішень був уперше запроваджений на підприємствах США наприкінці XIX — на початку XX ст. Спочатку він був сконцентрований переважно на фінансових питаннях (фінансовий контролінг) і вважався винятково функціональним блоком фінансового менеджменту. З часом сфера компетенції контролера почала поширюватися на маркетинг, постачання, виробництво» [4, с. 56]. Окрім того, згідно зі «Словником іншомовних слів» контролінг — це функція менеджменту; систематична перевірка виконання завдань та аналіз стану справ на підприємстві, що виконуються на базі комп'ютерної системи збирання і обробки інформації*. М. Чумаченко щодо цього зауважує, хоч «таке походження системи контролінгу визначається в деяких німецьких, російських та українських виданнях, це твердження не відповідає дійсності. Жоден з авторів праць з контролінгу не назвав першоджерела «описання і застосування у США» контролінгу. Про відсутність цього терміна в американській економічній літературі свідчить той факт, що він не трапляється в довідниках та інших публікаціях США» [6, с. 36].

Більше того, незважаючи на те, що в перекладних наукових виданнях (з німецької на російську мову, а також українську) подано значну кількість визначень контролінгу, деякі науковці твердять, що «в сучасній німецькій мові є різні модифікації цього терміна, які подібні за звучанням, але відмінні за значенням»¹. У словниках немає терміна «контролінг», хоч похідних від «контроль» подається значна кількість (табл. 2).

Отже, жодне із наведених визначень не може бути віднесене до власне обліку. Але, не дивлячись на це, всупереч навіть філології, виходячи з етимології терміна «to control» деякі науковці зазначають: «В українській мові «контролінг» — це іменник, а в англійській дієслово, яке вжито в теперішньому тривалому часі (the presents continuos tence), про що свідчить закінчення — ing. Отже, controll(ing) = controlling, а це значить, що дія відбувається

* Подаючи таке визначення, укладачі словника С. Морозов і Л. Шкарапута не вказують походження цього терміна.

¹ У французько-російському словнику [В. Гак та ін. — 5 вид. Стереотип. — М.: Рос. мова, 2003. — 1056 с. (біля 150 тис. слів). — С. 229] зазначено, що Controle — це контроль, перевірка, спостереження. На фоні цього виглядає парахронізмом твердження Р. Манна та Е. Майера, що виникнення терміна «контролінг» датується середньовіччям [Проблеми економіки: Зб. наук. праць. Вип. 10. — Тернопіль: Карт-бланш, 2005. — 151 с. — С. 38].

в даний момент часу. Аналогічна мовна трансформація із характерним закінченням властива для багатьох слів англомовного походження: банк(інг), маркет(інг), консалт(інг), клір(інг), фактор(інг), інженір(інг), демп(інг) тощо» [2, с. 21].

Таблиця 2

ЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ ЗА ІНОЗЕМНИМИ СЛОВНИКАМИ

Англо-російський словник	Німецько-російський словник
<p>Kontrol — 1) управление, руководство; 2) власть; 3) надзор; сдерживание, контроль, проверка, регулирование; Kontrol-gear — тех. механизм управления; Kontroltable — 1) управляемый; регулируемый; 2) подающийся также контролю; 3) подающийся контролю; Kontroller — 1) контролер, инспектор; 2) тех. контроллер, оператор.</p>	<p>Kontrolle — контроль, проверка, таможенный досмотр; Betriebstechnische — технический контроль; Durch den Haushalt — бюджетный контроль; Gesellschaftliche — общественный контроль; Hundertprozentige — стопроцентный (сплошной) контроль; Korrigierende — корректирующий контроль; Mitlaufende — оперативный (текущий) контроль; Offentliche — общественный контроль.</p>

Проте як дієслово *controlling* в англійській мові не вживається, що засвідчують такі фундаментальні джерела, як «Англо-український словник» та «Новый большой англо-русский словарь». Більше того, М. Чумаченко вказує: «В третьому виданні підвищеного курсу управлінського обліку (йдеться про працю Р. Каплана і А. Аткінсона термін «контролінг» відсутній у тексті посібника і в предметному індексі в кінці книги» [6, с. 36].

Слід зазначити, що цей термін трансформувався при перекладі на українську (російську) мову, як визначення контрольного пакета (акцій) — *Mahrheitsbeteiligung*¹.

З урахуванням цього, на наш погляд, неправомірно вважати контролінг синонімом управлінського обліку, як це подається за вітчизняною парадигмою: «Контролінг (від англ. *to control* — контролювати, керувати, регулювати) — функціонально відокремлений напрям економічної діяльності на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної інформативної функ-

¹ Див.: а) *Бернар И. и Колли Ж.-К.* Толковый экономический и финансовый словарь. Французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология. В двух томах. Т. I: Пер. с фр. — М.: Международные отношения, 1997. — 784 с.; б) *Бизнес-словарь: русско-английский.* — М.: М. И. П., 1999. — 1104 с.

ції в менеджменті для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень. Незважаючи на англійське походження терміна, у Великобританії та США його практично не вживають, а використовують синонім управлінський облік. Термін «контролінг» офіційно вживаний у Німеччині, звідки він і прийшов до країн СНД, зокрема й до України, де паралельно використовують обидва терміни: і «контролінг», і «управлінський облік». Водночас вважають, що термін «контролінг» інформаційно місткіший, він точніше передає характер цього явища й охоплює не лише суто облікові функції, а й увесь спектр управління для досягнення конкретних результатів діяльності підприємства. Розрізняють стратегічний контролінг, що передбачає забезпечення виживання підприємства і «відстежування» руху підприємства до певної стратегічної мети розвитку, та контролінг оперативний, мета якого полягає у створенні системи управління для досягнення поточних завдань підприємства й ухвалення своєчасних рішень щодо оптимізації співвідношення витрати—прибуток [1, с. 283].

Якщо зважити на другу частину визначення контролінгу, зокрема стратегічного, то слід зазначити, що йдеться про різні дефініції. І в цьому контексті не можна виокремлювати частини контролінгу, бо це цілісна система, яку не можна сегментувати: «Контролінг прибутку — це система внутрішнього контролю, яка забезпечує реалізацію контрольних заходів щодо найпріоритетніших напрямів формування та використання прибутку підприємств, вчасного виявлення відхилень фактичних результатів від передбачуваних і ухвалення оперативних управлінських рішень для виконання визначених завдань. Основою контролінгу прибутку є моніторинг найважливіших показників цієї системи [3, с. 36], бо інакше матимемо кілька систем контролінгу: витрат, доходів, грошових потоків тощо.

Отже, проблемою, яка стримує становлення управлінського обліку на підприємствах АПК України є методологічна невизначеність його сутності. Без цього неможлива розробка конкретних методик застосування облікових процедур, прийомів і способів, властивих йому як підсистемі бухгалтерського обліку, що засвідчує зокрема, блукання деяких вітчизняних авторів у схоластиці умовиводів, які базуються на копіюванні чужомовних дефініцій. Замість цього увага науковців має бути сконцентрована на обґрунтуванні конкретних методик, які б доповнювали традиційну для України систему бухгалтерського обліку у відповідності з вимогами управління витратами виробництва на підприємствах агропромислового комплексу.

Список використаних джерел

1. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. — Львів: Націон. ун-т «Львівська політехніка», 2005. — 714 с.
2. Проблеми економіки: Зб. наук. праць. Вип. 10. — Тернопіль: Карт-бланш, 2005. — 151 с.
3. Стефанюк І. Б. Контролінг: історичні аспекти становлення і розвитку // Фінансовий контроль. — 2004. — № 6. — С. 35—41.
4. Терещенко О. О. Антикризове фінансове управління на підприємстві: Монографія. — К.: КНЕУ, 2004. — 268 с.
5. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерський облік: минуле, тепер... майбутнє?! // Світ бухгалтерського обліку. — 1997. — № 1. — С. 2—6.
6. Чумаченко Н. Г. Контролінг перспективи не має // Фінансовий контроль. — 2005. — № 3 (26). — С. 35—38.
7. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 560 с.

О. М. Чабанюк, ст. викладач
Львівська комерційна академія

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВІДПОЧИВАЮЧИХ У САНАТОРНО-КУРОРТНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

Зростаюча інтернаціоналізація господарських зв'язків господарюючих суб'єктів обумовлює необхідність інтегрування бухгалтерського обліку в систему міжнародної практики обліку і статистики. Не уникли цієї вимоги і санаторно-курортні установи.

Організація господарської діяльності санаторно — курортних організацій є досить складним процесом. Основним видом діяльності є надання послуг з лікування, відпочинку та рекреації. Надання цих послуг оформляється бланками суворої звітності: санаторно-курортна путівка, путівка, курсівка. До переліку послуг, які надаються санаторієм за путівкою, включаються: проживання, курортне лікування, дієтичне харчування, організація санаторно-курортного обслуговування.

Реєстрація відпочиваючих проводиться в адміністративному корпусі в Журналі реєстрації відпочиваючих. Якщо відпочиваючий приїжджає з путівкою, то адміністратор спочатку перевіряє, чи оплачена путівка. Після цього адміністратор заносить дані про відпочиваючого у журнал реєстрації та визначає номер, в якому