

Н. М. Савченко,
к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Житомирський національний агроекологічний університет, м. Житомир

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ КОНТРОЛЬ: ЄДНІСТЬ ТА ПРОТИРІЧЧЯ

N. Savchenko,
Ph.D., associate professor, assistant professor of accounting, taxation and auditing,
Zhytomyr National Agroecological University

FINANCIAL ACCOUNTING AND MANAGEMENT CONTROL: UNITY AND CONTRADICTIONS

У статті розглядаються питання інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на основі використання даних систем фінансового обліку та управлінського контролю. Доведено необхідність інтеграції цих двох інформаційних систем задля реалізації стратегії розвитку підприємств із врахуванням їх здатності створювати додаткову вартість.

The article deals with the information support management decisions on the basis of data of financial accounting and management controls. The necessity of integrating the two information systems for the development strategy for enterprises with regard to their ability to create added value.

Ключові слова: фінансовий облік, управлінський контроль, управління, користувачі, інформація, взаємозв'язок.

Key words: financial accounting, management control, management, users, information, relationship.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Політична та соціально-економічна нестабільність української економіки, суперечливість окремих нормативно-правових актів ускладнює для вітчизняних підприємств процес організації та ведення бухгалтерського обліку, а отже, опосередковано впливає на правдивість, в кінцевому підсумку, відображення узагальнюючих даних у фінансовій звітності. Для підтвердження достовірності даних облікової системи багато підприємств створюють систему управлінського контролю як засобу покращення інформаційного забезпечення процесів управління [1]. Незважаючи на те, що системи фінансового обліку та управлінського контролю взаємопов'язані, можуть виникати конфліктні ситуації в ході формування та використання їх інформаційного масиву при прийнятті управлінських рішень.

АНАЛІЗ ПРОВЕДЕНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемним питанням організації управлінського контролю в підприємствах присвячено праці В. Андрес-

ва, О. Бородкіна, В. Бурцева, Ф. Бутинця, А. Кармінського, Б. Валуєва, А. Герасимовича, О. Деменіної, Є. Калюги, Г. Кірейцева, М. Корінка, М. Кужельного, А. Кузьмінського, Л. Нападовської, І. Пилипенка, Н. Брохун, Р. Савченка, В. Суйца, О. Редька, М. Чумаченка, В. Шевчука, Дж. Робертсона, Р. Адамса, А. Аренса, Дж. Лоббека, Дж. Монтгомері, А. Яругової, Ю. Яковлева та інших. Теоретико-методологічним засадам та практичним аспектам організації ведення фінансового обліку також приділяється значна увага вчених таких, як: Дж. Блейка, Н. Бреславцева, Ф. Бутинця, С. Голова, В. Жука, Г. Кірейцева, Н. Малюги, Д. Міддлтона, В. Палія, В. Сопка, Л. Сука, В. Ткача, М. Чумаченка, В. Шевчука та інших. Проте взаємозв'язок систем фінансового обліку та управлінського контролю розглянутий поверхнево, лише в частині інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження виступає необхідність розуміння того, як системи управлінського контролю та фінан-

сового обліку взаємозалежні одна від одної, як інформаційні запити користувачів цих систем впливають на їх побудову, в чому полягає їх єдність, а в яких питаннях виникають протиріччя.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Організація та методологія фінансового обліку останнім часом виступає одним із головних об'єктів суспільної дискусії як серед практиків, так і серед вчених-економістів. Це прослідковується, наприклад, у підвищеному інтересі до оцінки об'єктів обліку за справедливою вартістю та її впливу на формування показників фінансової звітності. Деякі дослідники навіть обговорюють вплив нещодавньої економічної кризи на збільшення питомої ваги сум справедливої вартості у звітних формах великих компаній. В той же час потреби власників та інвесторів, а також інших користувачів даних фінансового обліку зумовлюють необхідність поглиблення єдиної стандартизації ведення бухгалтерського обліку в різних країнах світу, що дозволить цій категорії користувачів мати уявлення про стратегію розвитку та порядок управління конкретним підприємством.

Одним із прикладів такої стандартизації є введений в дію МСБО 8 "Операційні сегменти" метою розробки якого стала необхідність представлення інформації власникам та інвесторам про практичні аспекти управління суб'єктами господарювання. В сукупності це все підводить до вирішення основного проблемного питання взаємодії і функціонування систем фінансового обліку та управлінського контролю: чи ці дві інформаційні системи сумісні та чи здатні вони до інтеграції. Багато вчених [2; 6] закликають до їх інтеграції, однак доцільним є більш детальний розгляд взаємозв'язків цих двох систем та виокремлення суперечливих цілей, які підлягають узгодженню.

Фінансовий облік і управлінський контроль являють собою дві найбільші інформаційні системи, дані яких використовуються для прийняття управлінських рішень. Так, система фінансового обліку використовується для оцінки обраних об'єктів за допомогою вартісних показників, а також для визначення конкурентоспроможності продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства. В глобальному сенсі метою ведення фінансового обліку є надання інформації користувачам про фінансовий стан підприємства. Система ж управлінського контролю є більш широким поняттям ніж управлінський облік і використовується в процесі створення сильної конкурентної позиції компанії, шляхом надання відповідної інформації для прийняття стратегічних, тактичних і оперативних рішень. Таким чином, метою управлінського контролю є надання керівникам підприємства та її співробітникам (в тому числі менеджерам нижчої ланки) інформації для розробки і реалізації стратегії розвитку суб'єкта господарювання. Ці дві інформаційні системи розроблені і використовуються для прийняття рішень різними заінтересованими сторонами із різними потребами в інформації.

Суперечливі завдання фінансового обліку та управлінського контролю, добре відомі практикам і вченим-економістам. Одним із негативних моментів є те, що в систему фінансового обліку завжди був закладений пев-

ний відсоток ризику помилкового відображення господарських операцій, неправильного проведення необхідних розрахунків, умисного чи неумисного порушення принципів ведення обліку від чого безпосередньо залежить процес управління суб'єктом господарювання. Це робить його інформацію менш актуальною для управління та в кінцевому підсумку негативно позначається на конкурентоспроможності підприємства та створення доданої вартості, а також стало причиною того, що суперечливість цих двох систем не була докладно дослідженою професійною спільнотою.

Одними із головних споживачів даних фінансового обліку є власники підприємства і вони вважаються заінтересованими сторонами. Причиною цього є те, що власники вкладаючи грошові кошти або ж інші активи планують одержувати прибуток від діяльності підприємства. В 90-ті роки ХХ століття увага облікових працівників була зосереджена на тому, як створюється додана вартість для власників і особливо як слід її вимірювати. Так, наприклад, А. Рапапорт у 1998 році зазначав, що сукупний дохід для акціонерів визначається шляхом додавання вартості інвестицій та загальної суми дивідендів. Інші заінтересовані сторони вважаються важливими, якщо вони впливають на здатність підприємства створювати цінність для власників [4].

Дослідження процесу прийняття рішень є важливим і займає вагоме місце в історії розвитку бухгалтерського обліку, хоч із зміщенням акценту на систему управлінського обліку. Припущення того, що інформація фінансового обліку в основному призначена для використання зовнішніми користувачами було підсилене тим фактом, що власники були вказані, як найбільш заінтересовані користувачі даних фінансової звітності. Така тенденція пояснюється тим, що інтерпретація даних зафіксованих у фінансовій звітності повинна містити максимальну кількість інформації про діяльність підприємства так, щоб власники могли використовувати її для задоволення потреб.

Та з часом було поставлено під сумнів твердження про те, що власник є найбільш заінтересованим користувачем. Під гаслом "корпоративної соціальної відповідальності" сформувалася більш критична позиція про цінність інформації для акціонерів. Адже існують і інші заінтересовані сторони, які сприяють задоволенню потреб власників. Підприємства мають більш широкий спектр відповідальності як перед працівниками, так і перед суспільством в цілому. Суб'єкт господарювання має функціонувати відповідально та етично при створенні додаткової вартості для своїх власників, беручи до уваги також інтереси клієнтів, постачальників, працівників підприємства. В сучасних умовах господарювання корпоративна соціальна відповідальність набула важливого значення, їй приділяється велика увага з боку власників. В зв'язку з цим великі компанії за власним бажанням включають у свої щорічні доповіді, в ході проведення зборів акціонерів, інформацію про те, як підприємство веде себе в частині соціальної відповідальності. Прикладом може бути: формування підприємствами так званих звітів з екології, які надають уявлення проте як воно впливає на навколишнє середовище; інформація про безпеку продукції; дані про імідж, репутацію, культуру підприємства та ін. Отже, заінтересо-



Рис. 1. Потреби в інформації різної категорії користувачів

вані сторони мають різні потреби в інформації, які в свою чергу, впливають на організацію та функціонування систем фінансового обліку та управлінського контролю, а також викликають конфліктні ситуації між цими двома інформаційними системами.

Високі темпи економічного зростання підприємства є доказом його конкурентоспроможності. Як вже було зазначено вище, підприємство може мати багато заінтересованих сторін і всі вони розглядають порядок створення додаткової вартості по-різному (рис. 1).

При цьому потрібно досягти балансу інтересів цих категорій користувачів. Адже зосередженість на інформаційному забезпеченні лише однієї категорії користувачів є недалекоглядним та помилковим. Неможливо створювати додаткову вартість, якщо інтереси власників і працівників підприємства не збігаються. Важливість такої єдності стає зрозумілою, якщо враховувати, що вартість компанії, а отже відповідно і ціна його акцій є відображенням здатності компанії створювати додаткову вартість протягом якомога більш тривалого періоду часу.

Для того, щоб ефективно функціонувати в довгостроковій перспективі, підприємство повинно мати уявлення проте, як цього можна досягнути. Дослідження довели важливість розробки стратегії розвитку та шляхів її досягнення за для створення сильної позиції на ринку. Ще на початку 80-х років минулого століття М. Портер [3] стверджував, що суб'єкт господарювання повинен обирати в основному між двох типів стратегій:

- розробка унікальної за своїми якісними характеристиками продукції (робіт, послуг);
- виробництво продукції (робіт, послуг) із понесенням найменшої суми витрат.

Підприємства, які намагаються об'єднати ці дві стратегії зазвичай не мають уявлення про те, як їхні продукти мають конкурувати на ринку та ризикують "застрягти по середині". Така позиція не буде виступати підґрунтям для створення конкурентних переваг, не буде створювати цінності ні для власників, ні для інших заінтересованих сторін таких, як клієнти або ж співробітники. Із посиленням конкурентної боротьби, позиціонування продукції (робіт, послуг) стає як ніколи актуальним та має вагомий вплив на розробку та реалізацію стратегії на різних організаційних рівнях. Економічно ефективні підприємства обов'язково взаємоузгоджують корпоративні, ділові та функціональні стратегії, тобто виникає так звана стратегічна конгруентність. Необхідною є

комплексне планування діяльності підприємства, що полегшить координування цілей суб'єкта господарювання та стратегії їх досягнення на різних організаційних рівнях. Серед інших переваг корпоративного управління є синергізм діяльності. Таким чином, стратегічна конгруенція поліпшує можливості узгодження стратегій із середовищем, в якому функціонує підприємство та системою управління, що забезпечує реалізацію цих стратегій.

Також важливими є формування формальних структур і процесів. Це не виключає того, що деякі стратегії розвиваються більш неструктурованим і емерджентним шляхом. Проте найбільш успішні стратегії є результатом формальних та неформальних процесів. Важливою відправною точкою є те, що підприємство повинно мати ефективну систему управлінського контролю з відповідним механізмом дії, використання якого дасть змогу сформулювати конкурентні стратегії, успішно їх реалізовувати із врахуванням їх здатності створювати додаткову вартість.

Оскільки стратегії, що розробляються підприємствами є унікальними, принаймні в якійсь мірі, система управлінського контролю також має бути унікальною для того щоб задовольнити інформаційні потреби керівників та працівників підприємства, які докладають усіх зусиль за для реалізації обраної стратегії. Як згадувалося раніше така інформаційна система відіграє важливу роль у створенні конкурентних переваг суб'єктів господарювання та має цінність для основних користувачів даних.

У ході розвитку ринкової економіки перед фінансовим обліком постала проблема у необхідності зростання відстані між постачальниками капіталу (акціонерами) та апаратом управління підприємства. Ця проблема створена інституціональним тиском на систему бухгалтерського обліку на рівні підприємства. Оскільки фінансовий облік є чітко регламентованою системою, механізм ведення якого чітко прописаний в нормативно-правових актах, то менеджер не завжди може прямо впливати на інформаційне наповнення звітів, що подаються акціонерам підприємства.

Фінансовий облік не тільки відображає факти господарського життя минулих звітних періодів, але й безперечно впливає на ті події, які стануться в майбутньому. Гармонізація стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності стали причиною того, що звітні форми стали більш прозорими, зменшилась асиметрія між принципалом (власником підприємства) та агентом

(адміністрацією підприємства), виникла можливість порівнювати звіти різних підприємств за для оцінки ефективності їх діяльності. Попит на порівнюваність систем фінансового обліку різних суб'єктів господарювання — це теж результат прагнення знизити рівень складності при їх описі і порівнянні діяльності. Проте не слід відкидати судження вчених, наприклад Д. Скіннера [5, с. 236], які скептично ставляться до доцільності запровадження уніфікованих правил ведення фінансового обліку (наприклад, МСФЗ), особливо тих, що вимагають оцінки за справедливою вартістю об'єктів бухгалтерського обліку, яка в кінцевому підсумку призведе до стандартизації бухгалтерського обліку.

Проте існують авторитетні організації, такі наприклад як Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що прагнуть до гармонізації стандартів бухгалтерського обліку з метою досягнення релевантності та порівнюваності даних різних суб'єктів господарювання. Забезпечення порівняння даних фінансового обліку різних підприємств знизить вартість збору облікової інформації та підвищить її якісні характеристики для бізнес-аналітиків.

Отже, існують протиріччя двох вимог до інформації, яка необхідна для користувачів даних в ході прийняття рішень: універсальності та унікальності. Дослідження такого протиріччя є на сьогодні актуальним, тому що воно прямо впливає на системи фінансового обліку та управлінського контролю. Виникає необхідність розгляду не тільки того питання як стандарти бухгалтерського обліку впливають на формування звітних показників, але і як вони впливають на систему управління. Вплив цей проявляється через свободу вибору підприємствами окремих елементів облікової політики, що прямо впливають на порядок формування показників у фінансових звітах. В такому випадку можна говорити про вплив системи управління на систему обліку, а не навпаки. Такі складні взаємовідносини впливають на порядок організації фінансового обліку та управлінського контролю, мають фундаментальне значення для розуміння того, як на ці системи впливають зовнішні та внутрішні чинники середовища в якому функціонує підприємство.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

При визначенні проблемних аспектів, що виникають між двома інформаційними системами (управлінського контролю та фінансового обліку) слід мати уявлення про: вплив чинників на побудову та функціонування цих двох систем; порядок взаємодії фінансового обліку та управлінського контролю; вузькі місця, що виникають при цій взаємодії. Дуже важливим є розуміння того як співвідносяться системи управлінського контролю та фінансового обліку у практиків, що задіяні в цих системах. Одним із прикладів є така посадова особа як фінансовий директор, що, як правило, має загальну відповідальність за розробку і використання інформаційного масиву цих двох систем.

Література:

1. Савченко Р.О. Конотація управлінського контролю / Р.О. Савченко // Інвестиції: практика та досвід. — 2015. — № 18. — С. 33—36.

2. Bhimani A., Soonawalla K. From conformance to performance: The corporate responsibilities continuum / A. Bhimani, K. Soonawalla // Journal of Accounting and Public Policy. — 2005. — № 24. — P. 165—174.

3. Porter M.E. Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors / M.E. Porter. — New York: Mc-Graw- Hill IRWIN, 1980. — 268 p.

4. Rappaport A. Creating shareholder value: A guide for managers and investors / A. Rappaport. — New York: Mc-Graw- Hill IRWIN, 1998. — 390 p.

5. Skinner D.J. The rise of deferred tax assets in Japan: The role of deferred tax accounting in the Japanese banking crisis / D.J. Skinner // Journal of Accounting and Economics. — 2008. — № 46. — P. 218—239.

6. Taipaleenmaki J., Ikaheimo S. On the convergence of management accounting and financial accounting — the role of information technology in accounting change / J. Taipaleenmaki, S. Ikaheimo // International Journal of Accounting Information Systems. — 2013. — № 14. — P. 321—328.

7. Савченко Р.О. Організація системи внутрішнього контролю на основі ризик-орієнтованого підходу / Р.О. Савченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. — 2013. — С. 296—302.

8. Савченко Р.О. Облік і контроль як складові управління / Р.О. Савченко, Н.М. Савченко // Вісник ЖДТУ. — 2010. — №3. — С. 324—326.

References:

1. Savchenko, R.O. (2015), "Connotations management control", *Investitions: practica and dosvid*, vol. 18. pp. 33—36.

2. Bhimani, A. and Soonawalla, K. (2005), "From conformance to performance: The corporate responsibilities continuum", *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 24, pp. 165—174.

3. Porter, M. E. (1980), *Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors*, Mc-Graw-Hill IRWIN, New York, USA.

4. Rappaport, A. (1998), *Creating shareholder value: A guide for managers and investors*, Mc-Graw- Hill IRWIN, New York, USA.

5. Skinner, D. J. (2008), "The rise of deferred tax assets in Japan: The role of deferred tax accounting in the Japanese banking crisis", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 46, pp. 218—239.

6. Taipaleenmaki, J. and Ikaheimo, S. (2013), "On the convergence of management accounting and financial accounting — the role of information technology in accounting change", *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 14, pp. 321—328.

7. Savchenko, R.O. (2013), "Organization of the internal control system based on risk-based approach", *Problemu teoriyi ta metodologiyi buhgalterskogo obliku, kontrolyu ta analyzy [Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis]*, pp. 296—302.

8. Savchenko, R.O. and Savchenko, N.M. (2010), "Accounting and control as components of management", *Visnik GDTU*, vol. 3, pp. 324—326.

Стаття надійшла до редакції 04.03.2017 р.