



UDC 657.421.1:664.64

TO THE ISSUE OF ACCOUNTING CONVERGENCE AND MANAGEMENT CONTROL

N. Savchenko, R. Savchenko

Article info

Received
17.03.2020

Accepted
30.04.2020

Zhytomyr
National
Agroecological
University
7, Staryi Blvd,
Zhytomyr,
10008, Ukraine

E-mail:
nataliyasavchenko2010@ukr.net;
rsavchenko2002@yahoo.com

Savchenko, N., Savchenko, R. (2020). To the issue of accounting convergence and management control. *Scientific Horizons*, 04 (89), 27–33. doi: 10.33249/2663-2144-2020-89-4-27-33.

The effectiveness of any business entity's development depends directly on its leaders or owners management decisions. In turn, each decision will be based on a set of information. Thus, the effectiveness of the management decision will depend on the degree of data reevaluation. Information within an enterprise is formed in the context of many subjects and objects through management methods, including accounting and control. From that how convergence will be provided and conflict between these two systems will be overcome, profitability of the enterprise will ultimately depend on.

The purpose of the research is to establish the feasibility of relationships setting and the separation of contradictions in the convergence of management control and accounting systems for the formation of an information massif that will serve as a basis for management decisions by agents and principals. Key tasks include: establishing the agent's specifics of the information requests and principals of business entities; defining the role of accounting harmonization in accounting system convergence and management control; consideration of the consistency order of financial and management accounting within a single accounting system. Research methods were: monograph, comparison, analysis and historical approach.

The peculiarities of the information requests of agents and business entities principals are considered. It has been determined that the majority of historical research as for the management decision-making transformation is related to the development of the management accounting system. In accordance with the theory of agency relations, the authority of making management decisions relies on the entity agents. In doing so, the principal is obliged to monitor the agent's activities so that the asymmetry of information between the principal and the agent is reduced to a level that allows the agent to be held accountable for his actions.

The role of accounting harmonization in accounting system convergence and management control is determined. It is proved that accounting and management control systems have a transformative attribute. Their indicators not only reflect what has happened, but they actually influence on future developments. However, it should be remembered that the contradictions and conflicts of the two systems adversely affect the process of accounting systems convergence and management control.

The order of consistency of financial and management accounting within a single accounting system is considered. It is established that such consistency will facilitate accounting convergence and management control within the entity. The relationship between financial accounting and management controls influences on the organization and data use from these two systems and gives an understanding of how these systems are affected by internal and external factors.

The prospects for further research in this scientific area are to establish the possibility of using international experience of accounting systems convergence and management control in the management practice of domestic enterprises.

Key words: financial accounting, management accounting, management control, information, convergence, users of information, enterprise.

ДО ПИТАННЯ КОНВЕРГЕНЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Н. М. Савченко, Р. О. Савченко

Житомирський національний агроекологічний університет
бульвар Старий, 7, м. Житомир, 10008, Україна

Ефективність розвитку будь-якого суб'єкту господарювання прямо залежить від прийнятих його керівництвом або ж власниками управлінських рішень. В свою чергу кожне рішення буде ґрунтуватися на певній сукупності інформації. Таким чином, ефективність управлінського рішення буде залежати від ступеню релевантності даних. Інформація в межах підприємства формується в розрізі багатьох суб'єктів та об'єктів за допомогою методів управління, зокрема обліку та контролю. Від того наскільки буде забезпечена конвергенція та подолані конфлікти цих двох систем, в кінцевому підсумку буде залежати прибутковість підприємства.

Мета дослідження полягає у встановленні доцільності налагодження взаємозв'язків та виокремлення протиріч при конвергенції управлінського контролю та системи бухгалтерського обліку за для формування інформаційного масиву, що буде виступати підґрунтям прийняття управлінських рішень агентами та довірцями. До ключових завдань віднесено: встановлення особливостей інформаційних запитів агентів та довірцелів суб'єктів господарювання; визначення ролі гармонізації бухгалтерського обліку в конвергенції облікової системи та управлінського контролю; розгляд порядку взаємоузгодженості фінансового та управлінського обліку в межах єдиної облікової системи. Методами дослідження стали: монографічний, порівняння, аналізу та історичного підходу.

Розглянуто особливості інформаційних запитів агентів та довірцелів суб'єктів господарювання. Визначено, що основна маса історичних досліджень трансформації порядку прийняття управлінських рішень пов'язана із розвитком системи управлінського обліку. Відповідно до теорії агентських відносин, повноваження щодо прийняття управлінських рішень покладаються на агентів суб'єкта господарювання. При цьому принципал зобов'язаний моніторити діяльність агента для того щоб асиметрія інформації між принципалом та агентом була зведена до рівня, що дозволяє притягнути агента до відповідальності за його дії.

Визначено роль гармонізації бухгалтерського обліку в конвергенції облікової системи та управлінського контролю. Доведено, що системи бухгалтерського обліку та управлінського контролю мають трансформаційну властивість. Їхні показники не тільки відображають те, що сталося, але фактично впливають на розвиток майбутніх подій. При цьому потрібно пам'ятати, що суперечності та конфлікти цих двох систем негативно впливають на процес конвергенції систем бухгалтерського обліку та управлінського контролю.

Розглянуто порядок взаємоузгодженості фінансового та управлінського обліку в межах єдиної облікової системи. Встановлено, що така взаємоузгодженість буде сприяти конвергенції бухгалтерського обліку та управлінського контролю в межах суб'єкта господарювання. Взаємозв'язок фінансового обліку та управлінського контролю впливає на порядок організації та використання даних цих двох систем, а також дає розуміння того, як на ці системи впливають внутрішні та зовнішні фактори.

Перспективами подальших досліджень у даному науковому напрямі є встановлення можливостей використання міжнародного досвіду конвергенції систем бухгалтерського обліку та управлінського контролю в управлінській практиці вітчизняних підприємств.

Ключові слова: фінансовий облік, управлінський облік, управлінський контроль, інформація, конвергенція, користувачі інформації, підприємство.

Вступ

Глобальна світова криза, що розпочалася, вимагає від суб'єктів господарювання використання нових підходів до процесу управління. Це стосується прийняття рішень в умовах невизначеності, великого впливу зовнішніх та внутрішніх

факторів на господарську діяльність підприємств. Для зменшення сили впливу цих факторів та рівня невизначеності актуальним є удосконалення порядку інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Проблемою інформаційного забезпечення в сучасних умовах

господарювання є асиметрія потреб різних категорій користувачів даних. Одним із шляхів подолання такої проблеми, з нашої точки зору, є забезпечення встановлення тісних взаємозв'язків між функціями управління. Особливо це стосується взаємозв'язку бухгалтерського обліку та різновиду контролю – управлінського контролю. Це дасть змогу мінімізувати розрив в інформаційних запитах власників та управлінського персоналу. Недостатність практичних та теоретичних розробок в частині конвергенції систем бухгалтерського обліку та управлінського контролю зумовили необхідність проведення подальших досліджень.

Окремими аспектами інформаційного забезпечення процесу управління займалися ряд вітчизняних та зарубіжних вчених. Так, А. А. Кузнецов в своїх працях систематизував взаємозв'язки між управлінським контролем, управлінським обліком та системою управління (Kuznetsov, 2015). Н. Вейцман вважав, що управлінський контроль тісно переплітається з виконавчими функціями керівників підприємств та окремих їх частин (цехів, секцій). Особи, які очолюють окремі підприємства, одночасно виступають і в якості контролерів по відношенню до осіб, їм підлеглих (Veitsman, 2012). С. А. Кузнецова обґрунтувала теоретико-методологічні засади використання бухгалтерського обліку як інформаційного джерела для управлінського контролю. Автором було проаналізовано зміст функцій бухгалтерського обліку з позиції дотримання принципів оцінювання ефективності управлінського контролю, сформовано принципи розвитку бухгалтерського обліку як основи формування інформаційної системи менеджменту в умовах мережевої економіки з використанням складових семіотики (синтаксисі, семантики та прагматики). Відомий економіст Р. Фрімен стверджував, що стратегічне управління фірмами приватного сектору може бути набагато ефективнішим і результативнішим, якщо менеджери почнуть враховувати інтереси різних взаємопов'язаних сторін. На його думку, тільки у злагодженій багатовекторній політиці управління можна знайти відповідь на загрози, які створює сучасне ринкове середовище, що прямує до глобалізації і невизначеності (Freeman, 2010).

Враховуючи вже існуючі доробки вважаємо, що актуальність конвергенції систем бухгалтерського обліку та управлінського контролю за для подолання асиметрії інформаційних потреб

різних категорій користувачів, зумовлює доцільність постійних наукових пошуків у даному напрямку.

Матеріали та методи

В процесі дослідження було використано загальнонаукові та специфічні методи досліджень, а саме: порівняння (для визначення інформаційних запитів користувачів облікової інформації); аналізу (для проведення дослідження із встановлення взаємозв'язків між системами обліку та управлінського контролю); історичного підходу (для окреслення історичних аспектів важливості ведення управлінського обліку для забезпечення конвергенції облікової системи та управлінського контролю).

Метою дослідження виступає необхідність встановлення конфліктів та суперечностей при конвергенції систем бухгалтерського обліку та управлінського контролю для створення єдиної бази для інформаційного забезпечення прийняття рішень агентами та довірцями. До завдань дослідження нами віднесено: 1) встановлення особливостей інформаційних запитів агентів та довірцелів суб'єктів господарювання; 2) визначення ролі гармонізації бухгалтерського обліку в конвергенції облікової системи та управлінського контролю; 3) розгляд порядку взаємоузгодженості фінансового та управлінського обліку в межах єдиної облікової системи.

Результати досліджень та обговорення

Дослідження процесу прийняття рішень є важливим і займає вагомe 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 зацікавлені 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 (Taipaleenmaki, 2013).

Використовуючи елементи теорії агентських відносин, власник наділяє керівництво (агентів) суб'єкта господарювання правом управляти ним. Однак потрібно враховувати те, що агенти не завжди можуть діяти в інтересах довірителя.

Головною метою діяльності агентів може бути задоволення власних інтересів через набуття влади, збільшення виплат грошової винагороди та ін. Оскільки агенту не можна повністю довіряти, довіритель повинен проводити моніторинг діяльності і ретельно перевіряти агента, а особливо результати його діяльності. З цієї причини подальше спостереження повинно здійснюватися таким чином, щоб асиметрія інформації між принципалом та агентом була зведена до рівня, що дозволяє притягнути агента до відповідальності за його дії.

Для оцінки переваг та недоліків обраної стратегії суб'єктом господарювання, її власники або ж інші заінтересовані сторони використовують необхідну їм для прийняття рішень релевантну інформацію. Так як, головною метою фінансового обліку є надання власникам та інвесторам єдиної та порівнянної інформації про формування вартості його об'єктів, він вважається головним інструментом спостереження за діяльністю керівництва суб'єкта господарювання (агентів).

Р. Міллер та М. Пауер в своїх працях акцентують увагу на тому, наскільки фінансовий облік став впливовим у цьому відношенні. Вони вважають, що по мірі поширення корпоративної економіки в першій половині ХХ століття бухгалтерський облік стикнувся із проблемою зростання відстані між постачальниками капіталу (акціонерами) та менеджерами. Ця «проблема агентства» створила новий інституційний тиск на бухгалтерський облік на рівні підприємства. Це говорить про те, що ведення фінансового обліку закріплено на законодавчому рівні, і завдяки цій підсистемі бухгалтерського обліку забезпечується підзвітність менеджерів власникам підприємства (*Miller & Power, 2013*). Також автори говорять про необхідність дотримання вимог із порівнянності балансових показників різних суб'єктів господарювання. Це буде сприяти підвищенню можливості власників (представників апарату управління) порівнювати показники діяльності свого підприємства із аналогічними показниками інших суб'єктів господарювання.

Ведення фінансового обліку на підставі стандартів обліку забезпечує прозорість формування звітних показників, зменшує асиметрію інформаційних запитів принципала та агента, реалізує прагнення власника стосовно дотримання відповідальності при веденні своєї

діяльності вищого керівництва підприємства, допомагає останнім приймати ефективні інвестиційні рішення. При цьому потрібно пам'ятати, що бухгалтерський облік, а також управлінський контроль мають трансформаційну спроможність. Незважаючи на те, що бухгалтерський облік є глибоко технічним, його роль у економічних моделях означає, що він є і одночасно глибоко інституційним. З нашої точки зору, облік не тільки відображає те, що сталося, але фактично впливає на те, що лише має відбутися. Гармонізація стандартів бухгалтерського обліку сприяє забезпеченню бажаного рівня прозорості облікових даних та робить їх порівнюваними із даними бухгалтерського обліку інших підприємств. Одночасне використання інформації бухгалтерського обліку як агентами, так і принципалами зменшує витрати на збір інформації з одночасним підвищенням її якісних характеристик.

Між вченими точиться дискусія протягом декількох десятиліть про необхідність формування унікальної чи універсальної інформаційної бази для всіх категорій користувачів. Крім того, напруженість та конфлікти часто описують як щось, що може негативно впливати на розробку та використання фінансового обліку та управлінського контролю в цілому, а також на інтеграцію цих двох інформаційних систем зокрема.

Як відомо, однією із складових облікової системи є управлінський облік. В 1987 році Х. Джонсон та Р. Каплан розпочали дискусію про важливість управлінського обліку. Вони стверджують, що історично склалася така ситуація при якій фінансовий облік в часі став важливішим, ніж управлінський облік. Також фінансовий облік здійснює прямий вплив на порядок організації та використання методологічного інструментарію останнього. Наслідком цього було використання системою управлінського обліку переважно агрегованих та історичних (фактичних) даних, що робить їх менш актуальними для прийняття стратегічних, тактичних та оперативних рішень. Кожний етап роботи керівника передбачає прийняття рішень. Оскільки все починається із планування, зрозуміло, що акцент зроблено на майбутнє. І управлінський облік, націлений на майбутнє. А от фінансовий облік – це реєстрація минулих подій. Звичайно, можна сказати, що майбутнє будеться на аналізі минулого, на його оцінці.

Якось мірою це так, але це не все. Економічні умови, потреби клієнтів, конкурентні умови – ці фактори постійно змінюються та впливають на роботу. Власник, керівник компанії планує, опираючись на оцінки того, що відбудеться, точніше, що може відбутися в майбутньому (*Johnson & Kaplan, 1987*).

В Україні переважна більшість підприємств веде фінансовий облік, так як його ведення є обов'язковим відповідно до норм чинного законодавства із використанням окремих елементів управлінського обліку. Домінування проведення досліджень та застосування процедур фінансового обліку як в теоретичних дослідженнях, так і в практичній діяльності гальмує своєчасне, оперативне пристосування систем бухгалтерського обліку до сучасних вимог як зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Застосування в повній мірі можливостей сучасних інформаційних технологій, врахування впливу на господарську діяльність підприємства глобальної конкуренції, скорочення життєвого циклу інновацій – це все сприяє більшому використанню управлінського обліку для інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Як відомо, у вітчизняному бухгалтерському обліку використовується інтегрована система його ведення. Це означає, що за допомогою єдиного плану рахунків ведеться бухгалтерський облік в підприємствах. Така інтеграція при веденні фінансового та управлінського обліку, з нашої точки зору, не дає повної свободи вибору при формуванні показників управлінської (внутрішньої) звітності. У вітчизняних підприємствах виокремлення таких показників завжди здійснюється з оглядкою на показники фінансової звітності. Такі, здавалося б, суперечливі висновки можуть бути наслідком того, що керівники та працівники управлінської бухгалтерії сприймають потреби в управлінській інформації в термінах, що відображають порядок формування показників фінансової звітності. Впевненість управлінського персоналу та й облікових працівників у домінуванні показників фінансового обліку над управлінським спричинили те, що зовнішні вимоги стали усталеною частиною вибору сукупності процедур збору інформації в підприємствах та невід'ємною частиною управлінського мислення. Проте, коли є чітке усвідомлення того, що дані управлінського обліку можуть відрізнятись за своїм інформаційним

наповненням від даних фінансового обліку - це може суттєво підвищити релевантність облікових даних та сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень.

Спираючись на історичні дослідження економічно розвинених країн, в частині виявлення розбіжностей або ж навпаки конвергенції фінансового та управлінського обліку, можна зазначити, що наприклад у США ці два види обліку зазнали набагато сильнішого конвергентного тиску, ніж облікові системи в компаніях деяких європейських країн (Фінляндії та Німеччини). У США був сильний економічний тиск, в напрямку конвергенції облікових систем, починаючи ще з 1930-х років. У Німеччині ж відмічається давня традиція розділення фінансового та управлінського обліку, оскільки на порядок ведення фінансового обліку сильний вплив має податкове законодавство. Крім того, в цих країнах впливові вчені були глибоко залучені до розвитку інновацій в сфері управлінського обліку. На Фінляндію сильний вплив мали тенденції розвитку облікової діяльності Німеччини, і як наслідок, облікові системи мали низький рівень конвергенції.

У 90-х роках ХХ ст. рівень конвергенції починає зростати внаслідок швидкого розвитку нових та передових інформаційних технологій, що глибоко впливають на проектування та використання інформаційних систем. Також у великих компаніях економічно розвинутих країн були сформовані інтегровані інформаційні системи, що сприяло підвищенню рівня конвергенції фінансового та управлінського обліку. Ще однією із важливих причин конвергенції двох підсистем бухгалтерського обліку стали постійно зростаючі зусилля бухгалтерської професійної спільноти в напрямку гармонізації ведення фінансового обліку та підвищення рівня забезпеченості порівнянності показників фінансових звітів різних підприємств.

Ведення систем фінансового та управлінського обліку повинні бути взаємоузгоджені в межах бухгалтерського обліку настільки, наскільки це можливо, адже в інакшому випадку виникнуть комунікаційні витрати, які підприємство буде нести для забезпечення взаємозв'язку між цими двома системами. При застосуванні автономної системи ведення обліку потрібно пам'ятати про необхідність формування єдиної облікової політики для управлінського та фінансового обліку.

Застосування різних облікових політик має сприйматися як небажаний крайній захід. Такі вимоги мають враховуватися при розробках нормативних активів, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку та формування інформаційного масиву для задоволення інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів. Ми вважаємо, що інформація релевантна для інвесторів має бути релевантною і для управлінського персоналу.

З нашої точки зору, використання двох підсистем бухгалтерського обліку, а саме фінансового та управлінського, буде сприяти конвергенції облікової системи та управлінського контролю в межах господарюючої одиниці. Конфлікт між вимогами універсальності та унікальності даних фінансового обліку та управлінського контролю не такий вже й великий, принаймні може бути вирішений. Стандарти фінансового обліку впливають не лише на показники річної фінансової звітності, але й на систему контролю. Складність та суперечливість окремих положень нормативно-правових актів може призвести до того, що можна вибрати варіант формування показників фінансової звітності. У такому випадку управлінський контроль може припускати, що він впливає на фінансовий облік, а не навпаки. Взаємозв'язок фінансового обліку та управлінського контролю впливає на порядок організації та використання даних цих двох систем, а також дає розуміння того, як на ці системи впливають внутрішні та

зовнішні фактори.

В зв'язку з цим, обговорюючи конфлікт і напруженість між двома інформаційними системами, користувачі повинні обов'язково зрозуміти:

- що впливає на порядок організації та використання можливостей фінансового обліку;
- що впливає на організацію та використання управлінського контролю;
- взаємозв'язок фінансового обліку та управлінського контролю;
- які можливі напруження та конфлікти спричиняють цей взаємозв'язок.

Особливо таке розуміння потрібне практикам, посади яких передбачають здійснення професійної діяльності на стику систем бухгалтерського обліку та управлінського контролю, наприклад, фінансовому директору, головному бухгалтеру. Адже ці особи можуть нести загальну відповідальність за розробку та використання можливостей цих двох інформаційних систем. При цьому облікова система має потенціал до послаблення чи посилення конфліктів між цими двома обліком та контролем. Емпіричні знання про те, як фінансовий облік та управлінський контроль впливають один на одного у великих та складно структурованих підприємствах, досить обмежені.

Взаємозв'язок систем бухгалтерського обліку та управлінського контролю наведено на рис. 1.

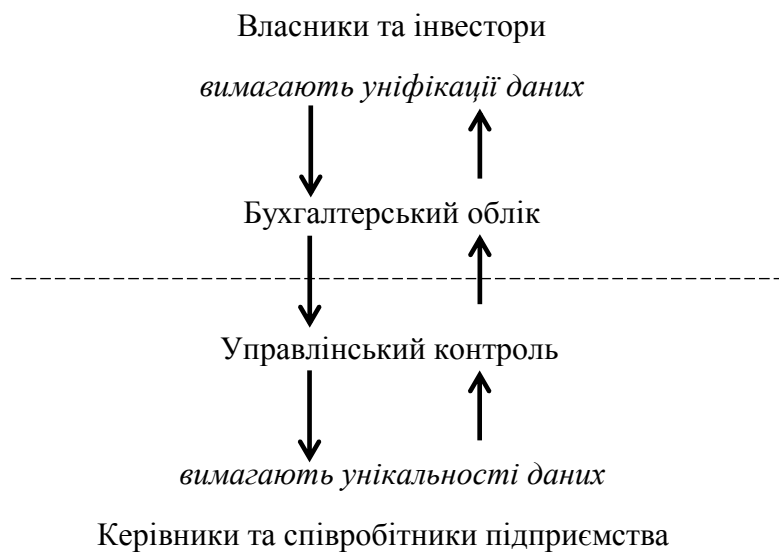


Рис. 1. Взаємозв'язок систем бухгалтерського обліку та управлінського контролю

Таким чином, управлінський контроль є унікально розробленою системою, яка використовується для задоволення інформаційних потреб конкретного підприємства. Інформація ж фінансового обліку формується під впливом зовнішніх чинників та вимог, які перш за все стосуються досягнення бажаного рівня порівнянності з метою прийняття обґрунтованих рішень власниками та інвесторами. Але при цьому вимога унікальності даних про діяльність підприємства також не втрачає своєї актуальності. Отже, прослідковується протистояння унікальності та універсальності даних.

Висновки

Великий вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на порядок ведення господарської діяльності та результати підприємства, вимагає посилення уваги до інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Особливого значення при цьому набуває процес конвергенції систем управлінського контролю та бухгалтерського обліку як засобу гармонізації ведення бухгалтерського обліку та підвищення рівня забезпеченості порівнянності звітних показників різних підприємств. Рівень конвергенції прямо залежить від можливостей застосування в обліково-контрольній діяльності суб'єктів господарювання передових інформаційних технологій та інтеграції інформаційних систем.

References

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

Freeman, R. E. (2010). *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston : Pitman.

doi: 10.2139/ssrn.263511.

Johnson, H. & Kaplan, R. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston : Harvard Business School Press. doi: 10.2139/ssrn.263511.

Kuznetsov, A. A. (2015). Upravlinskyi kontrol: sutnist mistse ta pryznachennia [Management control: the essence of place and purpose]. *Yevropeiskyi vektor ekonomichnoho rozvytku*, 2 (19), 97–107 [in Ukrainian].

Miller, P. & Power, M. (2013). Accounting, organizing, and economizing: Connecting accounting research and organization theory. *The Academy of Management Annals*, 7, 557–605. doi: <https://doi.org/10.1080/19416520.2013.783668>.

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

Savchenko, N. M. (2017). Finansovy oblik i upravlinskyi kontrol: yednist i protyrichchia [Financial accounting and management control: unity and contradiction]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, 6, 42-45 [in Ukrainian].

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*, 46, 218–239. doi: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2008.07.003>.

Taipaleenmaki, J. & 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*, 14, 321-348. doi: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2013.09.003>.

Tseluiko, O. (2019). Navishcho potriben upravlinskyi oblik [Why management accounting is needed]. *Biblioteka «Balans»*, 16, 5–7 [in Ukrainian].