

Н. М. Савченко, к.е.н.,

доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Р. О. Савченко, к.е.н.,

доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Житомирський національний агроекологічний університет

МОДЕЛІ ТА МЕХАНІЗМИ УПРАВЛІННЯ ВЗАЄМОВІДНОСИНАМИ МІЖ ОБЛІКОВИМИ СИСТЕМАМИ

Сучасний стан розвитку вітчизняної економіки зумовлює зростання інтересу до вивчення механізму управління різними підсистемами бухгалтерського обліку, особливо можливості інтеграції всієї облікової інформації. Цей інтерес підкріплюється проведенням перманентного удосконалення міжнародного досвіду в цій сфері, адже світовою практикою було розроблено декілька моделей за для дослідження такого взаємозв'язку.

Наприклад, в 1990 році С.Дж. МакНейр, Р.Л. Лінч та К. Ф. Кросе представили модель, так звану «піраміду результативності», що може використовуватись для розв'язання питання про те чи можуть взаємоузгоджуватися монетарні та немонетарні величини в системі обліку. На фундаментальному рівні це питання стосується перш за все монетарних величин, на основі яких складається фінансова звітність і які не пов'язані із господарськими подіями не фінансового характеру. Вони використовуються здебільшого для цілей управлінського обліку. Вчені не дають однозначної відповіді на це питання, проте пропонують шляхи системного, одночасного використання фінансової та не фінансової інформації для розуміння того наскільки ефективно працює підприємство для прийняття рішень в майбутніх звітних періодах.

Їх модель заснована на ієрархічному представленні формування інформаційних потоків компанії, починаючи із створення загальної концепції та цілей, які в подальшому доводяться до відома працівників структурних підрозділів підприємства та їх відділів. На найнижчому рівні використання інформаційних потоків дані в основному носять не фінансовий характер, оскільки таку інформацію дуже легко зрозуміти при виконанні конкретних виробничих завдань. На найвищому рівні суб'єктами управління розглядається, в основному, інформація фінансового характеру. Цей тип інформації призначений для оцінки створення доданої вартості на потребу власника та подальшого порівняння даних з аналогічними компаніями через стандартизований формат звітних форм.

Добре відомо, що потоки фінансової та не фінансової інформації не можуть бути агреговані і тому важко створити повністю інтегровану систему обліку. Проте це не завжди є проблемою. Так, на думку С.Дж. МакНейра з практичної точки зору це може розглядатися як перевага, тому що не фінансову інформацію завжди можна перевести у фінансову і навпаки. Цей трансформаційний процес сприяє поглибленню розуміння того, як створюється додана вартість підприємства за рахунок вдосконалення операційної діяльності суб'єкта господарювання. Так як формат не фінансових та фінансових даних дуже різний, вище керівництво та співробітники підприємства повинні детально обговорювати інтеграцію цих двох інформаційних потоків між собою, а також сприяти продукуванню нових ідей при проведенні аналізу діяльності на різних організаційних рівнях (на рівні підприємства або ж на функціональному рівні). Якщо підприємству вдалося запустити цей процес, то можна говорити про комплексність системи управління.

Збалансована система показників одна із найвідоміших на сьогодні моделей управління. Основні характеристики моделі описані в працях таких вчених як Р. Каплан і Д. Нортон [4], а також Н. Олве [1]. Дана модель спрямована на забезпеченні міцних зв'язків між стратегією розвитку суб'єкта господарювання та порядком створення, а також подальшого функціонування

системи управління. Вчені підкреслюють важливість створення ефективної системи управління, яка буде унікальною за своїм характером, враховувати особливості підприємства в якому вона створюється, що зробить її корисною при досягненні тактичних та стратегічних управлінських рішень. Розробляючи стратегію розвитку підприємства суб'єкти управління повинні визначити перелік ключових показників ефективності, що будуть характеризувати рівень досягнення мети існування суб'єкта господарювання. Ці показники повинні відбивати дані з чотирьох точок зору, які найбільш важливі при веденні бізнесу: з фінансової точки зору, позиції споживача, позиції перспективи зростання (інновації та навчання), позиції внутрішнього процесу розвитку (внутрішні резерви).

На наступному етапі модель збалансованої системи показників використовують для ідентифікації відповідних фінансових та не фінансових показників діяльності. Ці показники відіграють важливу роль у відстеженні того, наскільки ефективно суб'єкт господарювання реалізує прийнятну стратегію розвитку, а також розробляє нову. Комбінуючи плани усіх підрозділів усередині компанії можна відобразити вплив оперативної діяльності на порядок формування прибутку (збитку), що відображається у фінансовій звітності. Збалансована система показників та стратегічні плани також використовуються для проведення аналізу змін показників Балансу. Хоча збалансована система показників та стратегічні плани були введені з метою інтеграції бухгалтерської інформації все ж заслугою цієї моделі є те, що вона зосереджує увагу системи управління перш за все на формуванні та досягненні стратегії підприємства.

Труднощі інтеграції облікової інформації проявляються також в ході проведення порівняння різними системами обліку витрат позитивних та негативних сторін їхньої можливої інтеграції. Навіть виникла така думка, що стандарти бухгалтерського обліку можуть спотворити розрахунок собівартості продукції або ж призводити до неправильного проведення оцінки запасів. Тому Р. Каплан, Р.Купер [3] розробили нову систему розрахунку собівартості продукції відому як функціонально-вартісний аналіз (ФВА). Функціонально-

вартісний аналіз визначається як складова інтегрованої підсистеми управління, що дає можливість здійснювати системне відстеження технологічного процесу виробництва, направлене на мінімізацію витрат, встановлювати взаємозв'язок «витрати-результат», для забезпечення підвищення якості продукції [2]. При цьому менеджери повинні розуміти, що системи внутрішнього контролю та обліку витрат мають різні цілі та розділені з поважних причин. Перша система надає інформацію про процеси, що відбуваються в середині підприємства та ефективність суб'єкта господарювання. Система обліку надає стратегічну інформацію про вартість бізнес-процесів. Суб'єкти управління повинні усвідомлювати, що ці дві системи різняться за своїми вимогами до точності даних, своєчасності їх одержанні, агрегації та ін.

Р. Каплан і Р. Купер підкреслюють, що традиційні системи обліку витрат, а також ФВА були розроблені головним чином для внутрішнього користування, а не для задоволення потреб системи фінансового обліку. Фінансовий облік з їх точки зору покликаний задовольняти інформаційні потреби зовнішніх користувачів, тому як наслідок, інформація про сукупні витрати не дуже корисна для менеджерів, які намагаються керувати поведінкою витрат. З іншого боку вчені також визнають вагомe значення раціональної інтеграції різних підсистем бухгалтерського обліку. Традиційна система обліку витрат, як правило, добре інтегрована із системою фінансового обліку, забезпечуючи останній інформацією про фактичний розмір витрат за для проведення калькуляційних розрахунків. Можливості ФВА можуть бути використані для розрахунку стандартної собівартості продукції, але із подальшим внесенням коректив за для встановлення відповідності її розміру стандартам фінансової звітності. Нарешті, традиційна облікова система та ФВА можуть бути інтегровані за для того, щоб мислення суб'єктів управління було переорієнтовано на перспективу.

Інтегрований інформаційний масив різних підсистем бухгалтерського обліку в подальшому необхідно узгоджувати при використанні його для складання фінансової звітності. Тобто в успішних компаніях відбувається

зміщення акцентів – інформація необхідна для прийняття управлінських рішень внутрішніми користувачами виступає головним об'єктом уваги, а лише потім вона використовується для складання зовнішньої звітності.

Інтеграція інформації в межах суб'єкта господарювання має багато переваг і є бажаною з точки зору корпоративної відповідальності. Для того щоб інформаційні запити користувачів були в повній мірі задоволені, дані які надходять до них мають бути релевантними та надійними. Стандарти бухгалтерського обліку при цьому будуть виступати у якості ефективного механізму забезпечення дотримання таких вимог. Саме із введенням в дію МСБО фінансовий облік став більше орієнтований на інформаційне забезпечення власників. Тому доцільною є, до певної межі, інтеграція фінансової та управлінської звітності за для одночасного використання одних і тих же показників зовнішніми та внутрішніми користувачами. Таким чином можна було б досягти базового рівня конгруентності між інформаційними запитами власників та топ-менеджерів. Існуюча необхідність удосконалення концептуальних основ бухгалтерського може бути використана для поліпшення розуміння зовнішніми та внутрішніми користувачами взаємовідносин між фінансовим і управлінським обліками, можливих протиріч і конфліктів цих двох інформаційних систем.

Список використаних джерел:

1. Олве Н. Баланс между стратегией и контролем / Н. Олве, К. Петри, Ж. Рой. – СПб.: Питер – 2005. – 320 с.
2. Савченко Р.О. Функціонально-вартісний аналіз як метод управлінського обліку / Р.О. Савченко // Науковий вісник НАУ. - 2007. - Вип.111. - С.303-305.
3. Функціонально-стоимостной анализ. Практическое применение [Текст] / Р. С. Каплан, Р. Купер ; пер. с англ. С. В. Каденко. - М: Вильямс, 2008. - 344 с.
4. Kaplan R. S., Norton D. P. The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. — Boston,

Ma.: Harvard Business School Press, 2001.