

9. Рыжков, А. С. Оценка качества преподавания как элемент управления совместным международным образовательным проектом [Текст] / А. С. Рыжков // ScienceRise. – 2017. – № 3. – С. 51–59. doi: 10.15587/2313-8416.2017.95710

10. Рыжков, А. С. Разработка инновационной методологии управления проектами для глобального рынка образовательных услуг [Текст] / А. С. Рыжков // Технічні науки та технології. – 2017. – № 1 (7). – С. 134–147.

Рекомендовано до публікації д-р екон. наук Парсяк В.Н.

Дата надходження рукопису 09.06.2017

Мочалов Александр Александрович, доктор технических наук, профессор, директор института, Учебно-научный институт заочно-дистанционного образования, Национальный университет кораблестроения имени адмирала Макарова, пр. Героев Украины, 9, г. Николаев, Украина, 54025

Рыжков Александр Сергеевич, кандидат технических наук, доцент, руководитель центра, Учебно-научный центр международного сотрудничества, Национальный университет кораблестроения имени адмирала Макарова, пр. Героев Украины, 9, г. Николаев, Украина, 54025
E-mail: oleksandr.ryzhkov@nuos.edu.ua

Рыжков Ростислав Сергеевич, кандидат технических наук, руководитель центра, Учебно-научный центр европейской интеграции, Национальный университет кораблестроения имени адмирала Макарова, пр. Героев Украины, 9, г. Николаев, Украина, 54025

УДК 657.1

DOI: 10.15587/2313-8416.2017.108857

СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ПРИНЦИПІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

© Я. В. Волковська

У дослідженні зазначено, що не всі загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку підходять для застосування в управлінському обліку. Систематизовано основні принципи управлінського обліку з об'єднанням за різними аспектами, що виділені різними науковцями із запропонованим власних. Зроблено висновок, що принципи стають наслідком один одного чи є взаємопов'язаними, вони необхідні для організації адекватної системи управлінського обліку на підприємстві, специфіку діяльності котрого треба враховувати

Ключові слова: принципи, управлінський облік, бухгалтерський облік, системний підхід, облікова інформація

1. Вступ

В умовах ринкової економіки стає необхідним налагодження системи управлінського обліку з метою формування повної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Проте щоб система управлінського обліку була адекватною, вона повинна відповідати, в першу чергу, принципам бухгалтерського обліку. Проте є принципи, які законодавством не встановлені, але доцільно, щоб управлінський облік відповідав і їм також, щоб повністю задовольняти потреби керівництва. Це означає, що необхідно проаналізувати основні принципи управлінського обліку, щоб зрозуміти критерії, які повинні встановлюватися для системи управлінського обліку, що підтверджує актуальність цього дослідження.

2. Аналіз літературних даних та постановка проблеми

Управлінський облік організовується та проводиться для задоволення внутрішніх потреб керівництва, при цьому включає як фінансову, так і не фінансову інформацію, тому виникає проблема того, що не всі загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку підходять до управлінського обліку, також є потреба у визначенні додаткових принципів. Є підхід, що жодному з централізованих відомств не вказується, щоб управлінська звітність була виконана на підставі загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, якщо вона на-

дає лише управлінську інформацію і призначена лише для внутрішнього користування [1]. Також відзначається, що основним принципом управлінського обліку є його орієнтація на задоволення інформаційних потреб управління, рішення задач внутрішньофірмового менеджменту різного рівня прав і відповідальності. При цьому інформація повинна випереджати прийняті рішення [2]. Крім того, виділяються головні правила управлінського обліку для успішної підготовки інформації для прийняття проблемних рішень, ведення рахунків тощо: використання підходу з точки зору ефективності, відношення до поведінкових аспектів таке ж уважне, як і до технічних, використання різних витрат до різних цілей [3].

Є дослідження, в яких на підставі аналізу сутності, мети, основних завдань, функцій і відмінностей фінансового обліку від управлінського розкрито базові принципи управлінського обліку, що лежать в основі інших елементів самої системи управлінського обліку [4]. Аналогічно виділяються основні принципи управлінського обліку і в інших роботах із зазначенням, що вони повинні узгоджуватися з принципами управління витратами, які вже виробила практика [5]. Не можна не відзначити, що існують загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, частину з яких можна застосовувати до управлінського обліку, проте управлінський облік, як система, має і власні принципи [6]. При цьому важливою характеристикою управлінського обліку стає

те, що він охоплює всі рівні управління та є персоніфікованим, тобто забезпечується координація та комбінування зусиль всіх менеджерів для досягнення загальної мети [7]. Крім того, слід додати, що сукупність виконаних принципів забезпечує дієвість системи управлінського обліку, однак не уніфікує сам процес [8]. Проте досі принципи управлінського обліку не систематизовано, що потребує додаткового дослідження.

3. Мета та задачі дослідження

Метою дослідження є розкриття сутності принципів управлінського обліку та їх систематизація за допомогою аналізу різних поглядів вітчизняних і зарубіжних вчених.

Для досягнення мети були поставлені наступні задачі:

- визначити сутності принципів управлінського обліку;
- виділити принципів бухгалтерського обліку, що не підходять до управлінського обліку;
- згрупувати принципи управлінського обліку за різними аспектами.

4. Групування принципів управлінського обліку

Принцип – це вихідне положення будь-якої теорії, вчення, науки, світосприйняття, політичної організації тощо [9]. Зазначається, що принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських

операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [6]. Тобто принципи управлінського обліку – це базові засади, які є основою організації та ведення управлінського обліку.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено такі принципи, на яких ґрунтується бухгалтерський облік: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування й відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності [10]. Проте не всі принципи підходять для управлінського обліку, який включає як фінансові, так і не фінансові дані. Так, згідно з принципом послідовності зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте для управлінського обліку доцільно змінювати положення з ведення управлінського обліку відповідно до потреб керівництва, а не змін у законодавстві. Також, внаслідок того, що до управлінського обліку входять дані з інших сфер діяльності, вони можуть мати інші одиниці виміру, тому принцип «єдиний грошовий вимірник» не стосується управлінського обліку.

Це означає, що до управлінського обліку доцільно приймати й інші принципи. Отже, автором систематизовано наступні базові принципи управлінського обліку, що наведені у табл. 1.

Таблиця 1

Базові принципи управлінського обліку

Аспекти, які враховуються	Принципи	Характеристика
1	2	3
Методологічні аспекти	Методологічна незалежність [6]	Кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядку ведення управлінського обліку
	Методологічний плюралізм [4]	Можливість використання інструментарію будь-яких наук задля досягнення цілей управлінського обліку
	Єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління [5]	На різних рівнях управління повинні застосовуватися єдині підходи для дослідження того чи іншого об'єкту
	Науковість [11]	Склад і структура обліково-аналітичної інформації повинна враховувати досягнення економічної науки, положення, які стали її аксіомами
Організаційні аспекти	Організована система [12]	Підсистема управлінського обліку має стійку структуру, що складається з методів виробничого обліку і систем обліку витрат, випуску і результатів виробництва
	Орієнтація на задоволення потреб управління [2]	Система управлінського обліку будується виходячи з потреб керівництва
	Співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення [13]	Система управлінського обліку повинна будуватися з урахуванням особливостей діючої системи управління
	Комплексність та релевантність [5]	Разова фіксація даних у первинних документах чи виробничих розрахунках та багатократне їх використання при всіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації чи розрахунків. Використання всіх корисних, релевантних, суттєвих видів економічної інформації незалежно від джерел її створення та характеристик
	Повнота, аналітичність і точність [8]	Показники, що є в звітах, повинні бути представлені в зручному для аналізу виді, не вимагати додаткової аналітичної обробки, не передбачати зворотних синтезу процедур
Періодичність [8]	Відображає виробничий та комерційний цикли підприємства. Інформація для керівників необхідна у тому випадку, коли це доцільно, та повинна систематично узагальнюватися	

Продовження таблиці 1

1	2	3
Організаційні аспекти	Системний підхід [5]	Повинні використовуватись показники, які характеризують не тільки внутрішнє середовище підприємства, але і вхідна інформація із зовнішнього середовища, що оказує вплив на результати аналізу показників звітності. Дослідження витрат і доходів проводяться у взаємозв'язку між собою та з іншими як показниками діяльності, так і самою діяльністю, управлінням нею
	Контроль [11]	Звітність підлягає внутрішньому аудиту. Одним з варіантів контролю є співставлення показників зовнішньої та внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності за ключовими позиціями
	Відповідальність [5]	Повинні бути встановлені відповідальні за реалізацію того чи іншого управлінського рішення
	Багатоваріантність [6]	При підготовці інформації слід враховувати всі варіанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень
Економічні аспекти	Кількісний, якісний та вартісний вимір [12]	Для оцінки показників господарських процесів виробництва і фактів господарської діяльності в управлінському обліку можуть використовуватися натуральні, трудові, грошові та інші вимірники
	Оцінка результатів діяльності структурних підрозділів підприємства [6]	Управлінський облік повинен бути пов'язаний з оперативним-виробничим і технічно-економічним плануванням. Процеси оцінки результатів діяльності передбачають визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку від виробництва і реалізації. Керівники низових підрозділів, знаючі витрати і результати своєї діяльності, можуть здійснити її з мінімальними витратами та максимальною ефективністю
	Різна собівартість для різних цілей [4]	Використання різних видів собівартості для досягнення різних цілей
	Результативність [6]	При здійсненні будь-яких видів діяльності необхідно постійно порівнювати витрати з отриманим доходом у результаті діяльності, при цьому доходи завжди повинні перевищувати витрати
	Екстернальність [14]	Орієнтація на зовнішнє середовище та адаптація підприємства до нього
	Інтернальність [14]	Оцінка ефективності внутрішніх процесів
	Перспективність [14]	Наукове обґрунтування бажаного стану підприємства у майбутньому
	Гнучкість [14]	Здатність адаптуватися до змін та направляти результат пристосувань в навколишнє середовище
	Оптимальність [14]	Ефективне використання обмежених ресурсів
	Потенціал [14]	Пошук та нарощування ресурсних можливостей у конкурентній стратегії
Стратегічні аспекти і прогнозування	Стратегічна орієнтація [4]	При підготовці інформації для прийняття рішень та контролю в першу чергу до уваги беруться стратегічні бізнес-плани
	Бюджетування [14]	Використовується на великих підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання
Припущення	Безперервність [8]	Відсутність наміру самоліквідуватися, скоротити масштаби виробництва; означає, що підприємство буде розвиватися у майбутньому
	Конфіденційність [5]	Дані документів, реєстрів та звітів управлінського обліку представляють собою комерційну тайну
	Корисність (запропоновано автором)	Перетворена інформація повинна бути корисною та відповідати вимогам керівництва
	Об'єктивність та чесність (запропоновано автором)	Повинні бути застосовані такі методи управлінського обліку, які допоможуть сформулювати саме необхідну інформацію, заради якої і організовується управлінський облік, при цьому до уваги беруться лише актуальні дані. При обробці інформації не повинно бути упередженого ставлення
	Консерватизм [12]	Повинен бути певний ступінь обережності у процесі ведення управлінського обліку, обробки і надання релевантної інформації, формування суджень і проєктів управлінських рішень з регулювання господарських процесів у умовах невизначеності, щоб активи і доходи не були завищені, а зобов'язання та витрати занижені
	Орієнтація на безперервне вдосконалення [5]	Підготовка і використання аналітичної інформації, необхідної для постійної оцінки якості діяльності та використання відповідних методик для процесно-орієнтованого управління витратами
Професійне судження [11]	Передбачається існування альтернативних підходів до складу показників звітності, її структури, оцінки показників, що визначає унікальність управлінської звітності кожного суб'єкту господарювання	

Джерело: систематизовано автором за даними

5. Результати досліджень та їх обговорення

При систематизації принципів було встановлено, що деякі принципи є логічним наслідком одного. Так, за рахунок того, що існує багато інструментів ведення обліку, то можливі і різні варіанти інфор-

мації, тому багатоваріантність є наслідком методологічного плюралізму. Так само, багатоваріантність є наслідком принципу науковості, адже завдяки розвитку науки виникають ті чи інші підходи щодо формування інформації. Крім того, за рахунок багатоваріантності

виникає необхідність комплексно охоплювати всі елементи та заздалегідь враховувати їх фіксацію для уникнення задвоєння (принцип «комплексність та релевантність»). Також, організована система витікає з потреб керівництва, тобто принцип «орієнтація на задоволення потреб управління» впливає на те, як буде організована система управлінського обліку, що, в свою чергу, впливає на вибір тих чи інших методів обліку витрат (принцип «різна собівартість для різних цілей») та окупність безпосередньо організації (принцип «результативність»). Окрім цього, внаслідок припущення безперервності діяльності логічним стає її планування, тому виникають принципи бюджетування, перспективність та стратегічна орієнтація.

Крім того, є взаємопов'язані принципи. Так, з одного боку інформація повинна відповідати тому чи іншому рівню управління (принцип «співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення»), з іншого боку, доцільно застосовувати єдині підходи для дослідження того чи іншого питання («єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління»), тому ці принципи треба враховувати одночасно. Також взаємопов'язані системний підхід та принцип органі-

зованої системи, адже система управлінського обліку є системою взаємопов'язаних елементів, які є складовими безпосередньо структури системи управлінського обліку.

Напрямами подальших досліджень є побудова системи управлінського обліку на підприємстві.

6. Висновки

1. Встановлено, що принципи управлінського обліку – це базові засади, які є основою організації та ведення управлінського обліку. Управлінський облік охоплює різні сфери діяльності, тому важливим є систематизація його принципів.

2. Не всі загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку підходять для управлінського обліку, наприклад, такі принципи, як послідовність, єдиний грошовий вимірник.

3. Систематизовано принципи управлінського обліку за наступними аспектами: методологічні, організаційні, економічні, стратегічні аспекти і прогнозування, припущення. Запропоновано враховувати такі принципи, як корисність, об'єктивність та чесність. Встановлено, що деякі принципи є логічним наслідком один одного.

Література

1. Друри, К. Управленческий учёт для бизнес-решений [Текст]: уч. / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 655 с.
2. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учёт [Текст]: уч. / В. Б. Ивашкевич. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 576 с.
3. Хорнгрен, Ч. Управленческий учёт [Текст] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.
4. Нападовська, Л. В. Базові принципи управлінського обліку [Текст] / Л. В. Нападовська // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 1. – С. 173–181.
5. Карпенко, О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання [Текст]: монографія / О. В. Карпенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
6. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – Житомир: Рута, 2005. – 480 с.
7. Палий, В. Ф. Управленческий учёт издержек и доходов (с элементами финансового учёта) [Текст] / В. Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 279 с.
8. Жарикова, Л. А. Управленческий учёт [Текст]: уч. пос. / Л. А. Жарикова. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. – 136 с.
9. Ожегов, С. И. Толковый словарь русского языка [Электронный ресурс] / С. И. Ожегов. – Режим доступа: <http://slovarozhegova.ru/word.php?wordid=23929>
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст]. – Верховна Рада України, 1999. – № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
11. Шалаева, Л. В. Стратегический управленческий учёт затрат в сельскохозяйственных организациях [Текст]: монографія / Л. В. Шалаева. – Пермь: ИПЦ «Прокрость», 2014. – 171 с.
12. Алборов, Р. А. Управленческий учёт затрат по центрам ответственности в производственных организациях [Текст]: монографія / Р. А. Алборов, Г. Н. Ливенская. – Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. – 108 с.
13. Фоміна, О. Інноваційні системи управлінського обліку [Текст] / О. Фоміна // Вісник КНТЕУ. – 2014. – № 1. – С. 73–82.
14. Глущенко, А. В. Концептуальные основы управленческого учёта [Текст] / А. В. Глущенко, Э. Н. Самедова // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3 «Экономика. Экология». – 2012. – № 2. – С. 183–187.

Дата надходження рукопису 29.06.2017

Волковська Яна Віталіївна, аспірант, кафедра бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, пр. Науки, 9-А, м. Харків, Україна, 61166
E-mail: volkovska_yana@ukr.net