

Олена В. Фоміна

ПРИНЦИПИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розкрито принципи управлінського обліку, що лежать в основі всіх інших елементів системи управлінського обліку. Здійснено критичний аналіз різних підходів вчених до переліку принципів управлінського обліку. Визначено базові принципи управлінського обліку.

Ключові слова: управлінський облік; система обліку; міжнародні принципи управлінського обліку.

Літ. 15.

Елена В. Фомина

ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В статье раскрыты принципы управленческого учета, которые лежат в основе всех других элементов системы управленческого учета. Проведен критический анализ разных подходов ученых к перечню принципов управленческого учета. Определены базовые принципы управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет; система учета; международные принципы управленческого учета.

Olena V. Fomina¹

MANAGERIAL ACCOUNTING PRINCIPLES

The article considers the principles of managerial accounting which form the basis for other elements of managerial accounting. The critical analysis of various scientific approaches to the list of managerial accounting principles is carried out. The most important among these principles are determined.

Keywords: managerial accounting; accounting system; international principles of managerial accounting.

Постановка проблеми. Управління господарського діяльністю є складним і комплексним процесом, важливою компонентою якого є система інформаційного забезпечення – управлінський облік. Основною метою управлінського обліку є допомога менеджменту підприємства в досягненні стратегічних цілей підприємства. Тому результативність суб'єкта господарювання безпосередньо залежить від рівня розвитку управлінського обліку.

Розвиток управлінського обліку в контексті сучасних підходів до управління підприємством можна пояснити наступними передумовами:

- ускладненням вимог до системи управління у зв'язку з посиленням нестабільності зовнішнього середовища, що потребує координації в межах самої системи управління;
- інформаційні потреби менеджменту стосуються не лише розподілу та використання обмежених ресурсів підприємства, а й виявлення резервів для підвищення ефективності діяльності, визначення стратегії та оцінки її досягнення;
- посилення значущості критеріїв «релевантності» та «якості» інформації в сучасній економіці динамічних знань;

¹ Kyiv National University of Trade and Economics, Ukraine.

- набуття управлінською інформацією статусу стратегічного ресурсу, який визначає рівень розвитку підприємства, що обумовило потребу в захисті інтересів власника комерційної таємниці.

Сучасна система управлінського обліку включає чимало процедур, вибір яких залежить від цілей управління, здатності оперативно реагувати на зміну зовнішніх і внутрішніх чинників, можливості коригувати неактуальні цілі, прогнозувати ситуацію на майбутнє. Проте, вони повинні відповідати певним принципам управлінського обліку, що лежать в основі всіх інших елементів цієї системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню принципів управлінського обліку присвячено праці як зарубіжних, так і вітчизняних авторів, зокрема: А. Апчерча [1], Е.А. Аткинсона [12], Р.Д. Банкера [12], М.А. Вахрушиної [2], С.Ф. Голова [3], Ш. Датара [13], А.Д. Золотухіної [14], К. Друрі [4], Р.С. Каплана [12], В.Е. Керимова [5], О.С. Красова [6], Л.В. Нападівської [7], О. Ніколаєвої [8], В.Ф. Несветайлова [9], В.В. Панкова [9], М.С. Пушкаря [10], Дж. Фостера [13], Ч. Хорнгрена [13], В.Т. Чая [14], Т. Шишкової [8], С.М. Янга [12] та інших. У наукових працях зазначених вчених приведено власний підхід до переліку принципів управлінського обліку, щодо якого кожен автор має власне бачення. Це сприяло проведенню критичного аналізу та розробці базових принципів управлінського обліку та його основоположних припущень.

Метою дослідження є розкриття принципів управлінського обліку на основі аналізу результатів досліджень вчених з урахуванням сучасних концепцій менеджменту в Україні і світі.

Основні результати дослідження. Багато вчених підходять до формулювання принципів управлінського обліку залежно від специфіки діяльності кожного підприємства чи конкретної ділянки управління, що впливає на особливості побудови управлінського обліку.

Загалом, поняття «принцип» (від лат. *principium* – початок, основа) означає основне вихідне положення будь-якої теорії, вчення, науки, світосприйняття, політичної організації тощо [11, 107]. Отже, принцип – це базове положення, яке зумовлює всі наступні положення, що випливають із цього твердження. Базові принципи формулюються на основі колективної думки науковців, практиків, інших фахівців певної галузі знань. Це потребує всебічного вивчення різних точок зору щодо визначення складу та змісту принципів управлінського обліку.

В.Т. Чая та А.Д. Золотухіна [14, 12] принципи управлінського обліку не зводять лише до принципів загальнобухгалтерських та притаманних лише управлінському обліку, оскільки система управлінського обліку тісно пов'язана з іншими економічними дисциплінами. На думку цих вчених, до принципів управлінського обліку відносяться:

- *загальнонаукові принципи*: наукової обґрунтованості, доцільності, системності;
- *загальноекономічні принципи*: принцип безперервної діяльності підприємства, періодичності формування інформації;
- *бухгалтерські принципи*: принцип нарахування, принцип консерватизму, автономності;

- *специфічні принципи*: принцип єдиних калькуляційних одиниць, бюджетного управління, підвітності центрів відповідальності, можливості управління господарськими ризиками.

Отримані Л.В. Нападовською результати дослідження сутності, мети та відмінностей управлінського від фінансового обліку слугували основою для вибору базових принципів управлінського обліку:

1) принцип методологічного плюралізму означає, що переважна більшість економічних проблем може бути вирішена більш плідно на основі методологічних прийомів різних дисциплін, ніж це можна зробити на рівні кожної з них окремо;

2) орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства. Приймаючи найбільш вигідне поточне рішення, враховуючи всі можливі альтернативи на різних рівнях управління, пріоритетними слід вважати стратегічні цілі підприємства;

3) принцип результативності. При здійсненні будь-яких видів діяльності необхідно постійно порівнювати затрати з отриманим доходом у результаті діяльності, при цьому доходи завжди повинні перевищувати затрати;

4) принцип відповідальності за прийняття рішень передбачає, що за результати, які є наслідком прийнятих рішень на кожному рівні управління, відповідає конкретна особа;

5) принцип комплексності: управлінський облік базується на комплексній інформації, незалежно від того, в якій системі ця інформація виникла і яка вона: якісна чи кількісна, зовнішня чи внутрішня, фінансова чи нефінансова;

6) принцип «різна собівартість для різних цілей» ґрунтується на використанні різних видів собівартості для досягнення різних цілей;

7) принцип економічності означає, що затрати на створення системи управлінського обліку не повинні перевищувати отриману вигоду від її використання [7, 64–65].

Перелік принципів, які мають відношення до різних концепцій управлінського обліку, О.С. Красова [6] згрупувала наступним чином:

1. *Принципи, обумовлені вимогами бухгалтерського обліку*, визначають основні методологічні підходи до визначення суті управлінського обліку. З цим погоджуються М.А. Вахрушина [2] і В.Е. Керімов [5]. В той же час вчені відзначають, що особливості відображення інформації в системі управлінського обліку дозволяють дещо по-іншому трактувати умови реалізації принципів, обумовлених вимогами бухгалтерського обліку.

2. *Принципи, що формують склад і процедури ведення управлінського обліку*, визначають перелік об'єктів спостереження, їх класифікаційні характеристики і одиниці виміру, включаючи інформацію нефінансового характеру, процедури моніторингу господарських операцій, що здійснюються на підприємстві, в реальному масштабі часу, перелік показників внутрішньої звітності за короткі проміжки часу.

3. *Принципи, що визначають напрями і способи обліку в конкретних ситуаціях управління господарським процесом*, орієнтують систему управлінського обліку на використання специфічних прийомів узагальнення інформації з метою обґрунтування управлінських рішень. До таких принципів відносяться: періодичність

господарського циклу, облік витрат за процесами діяльності, відповідність доходів і витрат, оцінка результатів діяльності структурних підрозділів.

Перераховані основні принципи утворюють повний і досить логічний набір моделей побудови системи управлінського обліку. На основі вивчення результатів досліджень щодо принципів управлінського обліку, які виділялися вченими, узагальнено специфічні принципи, а саме:

1) *принцип методологічної незалежності* — означає, що кожне підприємство встановлює свої правила організації, методології ведення управлінського обліку;

2) *принцип орієнтації на досягнення стратегічних цілей підприємства* — означає, що приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетними рахувати інтереси підприємства в цілому;

3) *принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства* передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства, від виробництва до реалізації продукції;

4) *принцип результативності* означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно співставляти затрати, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом; при цьому результат повинен перевищувати затрати;

5) *принцип відповідальності* означає, що за величину затрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює;

6) *принцип багатоваріантності* означає, що при підготовці інформації слід враховувати всі варіанти, однак обирати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень;

7) *принцип комплексності* передбачає разову фіксацію даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазове використання в усіх видах управлінської діяльності;

8) *принцип бюджетного методу управління*, що є інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає бюджетування виробництва, реалізації та фінансування підрозділів, а також підприємства загалом;

9) *принцип залежності*, який полягає в тому, що до різних альтернативних рішень відносять тільки ті витрати, які залежатимуть від майбутнього вибору;

10) *принцип причинності*, який полягає в тому, що до собівартості продукції слід відносити тільки ті витрати, які виникли внаслідок виробництва даної продукції;

11) *принцип взаємозв'язку* ґрунтується на тому, що управлінський облік включає не лише облік затрат, але й планування, контроль, аналіз, регулювання; всі ці функції реалізуються одночасно, в комплексі та взаємозв'язку;

12) *принцип «різна собівартість для різних цілей»* означає, що залежно від мети, тобто для прийняття конкретних управлінських рішень, використовується різна інформація для формування собівартості, саме тому і вартісний розмір собівартості буде різний.

У контексті інформатизації менеджменту зазначений перелік потребує доповнення такими принципами:

- *принцип співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення*: система управлінського обліку повинна будуватися з урахуванням особливостей діючої системи управління;

- *принцип відповідності методів і процедур управлінського обліку ключовим цілям та завданням управління*: вибір методів та процедур, а також форм і способів ведення управлінського обліку має здійснюватися з урахуванням особливостей зовнішніх та внутрішніх умов;

- *принцип єдності обліково-аналітичного простору прийняття управлінських рішень*: системою управлінського обліку використовуються не лише традиційні методи обліку й аналізу, але й методи суміжних наук.

Для ефективного функціонування управлінського обліку компаніям потрібний міцний організаційний фундамент і здатність швидко реагувати при ухваленні управлінських рішень. При цьому впровадження універсальних принципів поза сумнівом допомогло б досягти бажаних результатів. Саме з цією метою дві найбільші організації в сфері управління і обліку СІМА і АІСПА об'єдналися, щоб запропонувати компаніям всього світу, незалежно від сфери їх діяльності і розміру, універсальні принципи управлінського обліку.

Міжнародні принципи управлінського обліку були розроблені спільно з генеральними і фінансовими директорами, іншими фахівцями зі всього світу. За підсумками проведення міжнародних консультацій щодо проекту розробки принципів в кінці жовтня 2014 р. СІМА і АІСПА опублікували фінальний документ, в якому були представлені 4 основні принципи управлінського обліку [15]:

- *комунікація* – ключовий компонент успіху. Добре налагоджений управлінський облік починається із спілкування і ним же завершується, дозволяючи керівникам на основі розрізнених даних отримати цілісну картину;

- *використання релевантної інформації*. Одне з ключових завдань управлінського обліку – своєчасне забезпечення керівництва необхідною інформацією. Виявлення, збір, перевірка, підготовка і зберігання актуальних даних можливі за умови правильного розуміння запитів користувачів;

- *аналіз впливу різних чинників на цінність компанії*. Сильну структуру управлінського обліку відрізняє здатність перетворювати інформацію на конкретні висновки шляхом прогнозування наслідків змодельованих сценаріїв;

- *управління, засноване на довірі*. Необхідне активне управління стосунками і ресурсами для забезпечення безпеки фінансових і нефінансових активів, репутації і цінності компанії.

Розроблені принципи управлінського обліку направлені на:

- усунення організаційних бар'єрів шляхом налагодження ефективної комунікації;

- виділення і використання найактуальнішої і надійнішої інформації для аналізу;

- вживання аналітичних методів, що дозволяють бачити дію різних чинників на вартість організації;

- зміцнення атмосфери сумлінності і довіри, що забезпечує процвітання бізнесу в довгостроковій перспективі.

Запропоновані принципи формують певну структуру, конструкцію, що визначає, на яких аспектах обліку необхідно зосереджувати увагу і в якому напрямі фінансові фахівці повинні зростати, щоб мати можливість впливати на розвиток бізнесу.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз результатів досліджень вчених та передумов розвитку управлінського обліку в Україні та світі дозволив визначити та розкрити його специфічні принципи.

Визначено, що вплив сучасних підходів в управлінні на формування системи управлінського обліку в аспекті інформатизації менеджменту обумовлює необхідність розробки базових положень із врахуванням наступного: співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінських рішень; відповідності методів і процедур управлінського обліку ключовим цілям та завданням управління; єдності обліково-аналітичного простору прийняття управлінських рішень.

1. *Апчерч А.* Управленческий учет: принципы и практика. – М., 2002. – 412 с.
2. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учёт: Учебник для студентов вузов обучающихся по экономическим специальностям. – 6-е изд. доп. и перераб. – М.: Омега-Л., 2007. – 570 с.
3. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.
4. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, 1994. – 557 с.
5. *Керимов В.Э.* Управленческий учёт: Учебник. – 3-е изд., изм. и доп. – М.: Дашков и К, 2004. – 460 с.
6. *Красова О.С.* Управленческий учет в США. – М.: Журнал «Горячая линия бухгалтера», 2006. – 168 с.
7. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: Підручник для вузів. – К.: КНТЕУ, 2010. – 648 с.
8. *Николаева О.Е., Шишлова Т.В.* Управленческий учет. – 12-е изд. – М., 2010. – 336 с.
9. *Панков В.В., Несветайлов В.Ф.* Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №7. – С. 3–24.
10. *Пушкар М.С.* Управлінський облік. – Тернопіль, 1997. – 160 с.
11. Словарь иностранных слов. – 15-е изд. испр. – М.: Русский язык, 1988. – 608 с.
12. Управленческий учет / Е.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, С.М. Янг; Пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Вильямс, 2005. – 878 с.
13. *Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.* Управленческий учет / Пер. с англ. – 10-е изд. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
14. *Чая В.Т., Золотухина А.Д.* Теоретические основы управленческого учета // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – №6. – С. 1–14.
15. Global Management Accounting Principles – 2014 // www.glavbukh.ru.

Стаття надійшла до редакції 13.03.2015.