

О.В. Буткевич, к.е.н.,

<https://orcid.org/0000-0001-9583-0960>

Економіко-технологічний інститут ім. Р. Ельворті,

м. Кропивницький

СУТНІСТЬ ПРИНЦИПІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація

Актуальність. Постановка проблеми. Наукова концепція управлінського обліку представляє собою систему теоретичних поглядів науковців-дослідників на зміст його предмета, методу, об'єктів, цілей і принципів. Принципи управлінського обліку дозволяють визначити його місце в системі діяльності підприємства. Неухильне дотримання цих принципів дозволяє не тільки організувати ведення управлінського обліку на підприємстві, а й забезпечити розвиток його методу, зміцнити позиції в системі управління підприємством, а тому їх дослідження є актуальним і нагальним.

Мета дослідження. Мета статті – дослідження сутності принципів управлінського обліку на основі аналізу поглядів науковців-дослідників у різних літературних джерелах.

Методологія. У процесі дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: історичний – для з'ясування принципів управлінського обліку в їх історичному розвитку; логічний – для встановлення сутності кожного з принципів; системний – для визначення складу і кількості принципів у різних науковців-дослідників; класифікація – для об'єднання авторських поглядів на принципи управлінського обліку; групування – для узагальнення подібних за суттю принципів; графічний – для наочного представлення отриманих результатів дослідження.

Результати. Проведене дослідження дозволило з'ясувати відсутність єдності думок щодо кількості, складу та сутності принципів управлінського обліку. Проаналізовано майже двадцять літературних джерел з яких узагальнено 68 принципів із 92 авторськими трактуваннями принципів управлінського обліку. Встановлено, що переважна кількість науковців-дослідників виокремлює базові (загальні) та специфічні (спеціальні) принципи управлінського обліку. Виявлено, що майже всі роботи присвячені дослідженню принципів управлінського обліку визначають важливе значення Глобальних принципів, які розроблено АІСРА та СІМА.

Практичне значення. Проведений ґрунтовний аналіз сутності принципів управлінського обліку дозволить суб'єктам господарювання обрати і дотримуватись

найбільш необхідних і доречних для забезпечення їх ефективної діяльності принципів залежно від розмірів, форми власності, видів та особливостей функціонування.

Перспективи подальших досліджень. Розгляд взаємозв'язку принципів управлінського обліку і принципів управління. Встановленні якості й особливостей прояву принципів управлінського обліку під впливом галузевих особливостей діяльності підприємств.

Ключові слова: управлінський облік, принципи управлінського обліку, групування, сутність і зміст принципів управлінського обліку, літературні джерела

Кількість джерел: 19; кількість таблиць: 1.

Oksana Butkevych, Candidate of Economic Sciences,
<https://orcid.org/0000-0001-9583-0960>
Economics and Technology Institute
named after Robert Elworthy, Kropyvnytskyi

THE ESSENCE OF MANAGEMENT ACCOUNTING PRINCIPLES

Summary

The initial positions of management accounting and the qualitative properties of accounting and management information are fixed in its principles. The principles of management accounting allow us to determine its place in the system of activity of the enterprise. Strict compliance with these principles allows not only to organize management accounting at the enterprise, but also to ensure the development of its method, strengthen its position in the enterprise management system, and therefore their research is relevant and urgent.

The purpose of the paper is to study the essence of management accounting principles based on the analysis of the views of research scientists in various literature sources. In the process of research, general scientific methods of cognition are used: historical approach is used to clarify the principles of management accounting in their historical development; logical method is used to establish the essence of each of the principles; system method is applied to determine the composition and number of principles in different scientists-researchers; method of classification is used to combine the author's views on the principles of management accounting; grouping-to generalize similar principles in essence; graphic method is applied for a visual representation of the obtained research results.

The conducted research revealed the lack of consensus on the number, composition and essence of management accounting principles. We analyzed almost twenty literary sources (scientific professional articles, textbooks and manuals), of which 68 principles with 92 author's interpretations of the principles of management accounting were summarized.

It is established that the overwhelming majority of researchers identify basic (general) and specific (special) principles of management accounting.

The largest number (seven definitions each) is proposed in relation to the essence of: methodological principles; the principle of orientation of accounting to achieve strategic goals of the enterprise (strategic orientation); principles related to budgeting processes; the principle of evaluating the performance of structural divisions of the enterprise. Five different definitions are presented in relation to the principles of effectiveness, responsibility and frequency. There are more than 30 principles that are considered by only one author. There is also a tendency to identify fundamentally new principles (for example, moral and ethical ones) in the works of the last two years.

It is revealed that in modern conditions, almost all works devoted to the study of management accounting principles determine the importance of global principles developed by the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) and the Privileged Institute of Management Accountants (CIMA). Although, now the global principles of management accounting are advisory in nature, however, their use seems relevant and appropriate to us for all business entities, regardless of their size, form of ownership, types and features of activity.

Prospects for further research are seen in the consideration of the relationship between the principles of management accounting and management principles and the establishment of the quality and features of the manifestation of management accounting principles under the influence of industry-specific features of enterprises' activities.

Keywords: management accounting, principles of management accounting, grouping, essence and content of management accounting principles, literature sources.

Number of sources – 19; number of tables – 1.

Постановка проблеми. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [1]. Наукова концепція управлінського обліку представляє собою систему теоретичних поглядів науковців-дослідників на зміст його предмета, методу, об'єктів, цілей і принципів.

Принципи управлінського обліку дозволяють визначити його місце в системі діяльності підприємства. Неухильне дотримання цих принципів дозволяє не тільки організувати ведення управлінського

обліку на підприємстві, а й забезпечити розвиток його методу, зміцнити позиції в системі управління підприємством. Досліджуючи принципи управлінського обліку, необхідно приймати до уваги дві обставини – місце, яке займає управлінський облік та мета, що реалізується системою управлінського обліку [2, с. 12].

Підходи вчених до формулювання принципів управлінського обліку зумовлені специфікою підприємств або конкретною сферою управління, що впливає на особливості побудови цього обліку. Українським законодавством затверджено принципи бухгалтерського обліку, і деякі з них можуть застосовуватися до управлінського обліку, проте, як окрема самостійна система, управлінський облік має власні принципи (загальні, специфічні, глобальні). Отже, можна констатувати, що вихідні положення управлінського обліку та якісні властивості обліково-управлінської інформації закріплені в його принципах, а тому їх дослідження є надзвичайно актуальним і нагальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розгляду принципів управлінського обліку присвячено ряд наукових робіт останніх років. Так, майже кожен навчальний посібник і підручник з управлінського обліку містить окремий блок присвячений його принципам [6, 8, 12, 13, 14]. Фундаментальні дослідження принципів управлінського обліку зроблено О. В. Фоміною [8]; Л. В. Нападовською щодо базових принципів [9]; Я. В. Волковською систематизовано базові принципи управлінського обліку [10]. З.-М. В. Задорожний та Я. Ф. Аверкин стверджують, що для забезпечення ефективного ведення господарської діяльності підприємств необхідно враховувати засадничі принципи (положення), які слугують основою для формування твердження відповідно до якого повинно забезпечуватися функціонування управлінського обліку [11]. О. М. Костенко наголошує, що сукупність принципів забезпечує дієвість системи управлінського обліку та частково уніфікує загальний обліковий процес [12, с. 27].

О. І. Мазіна висвітлює значення глобальних принципів управлінського обліку у розвитку теорії, практики і професійних компетенцій [13; 14]. М. А. Проданчук відзначає, що управлінський облік не регламентується нормативними документами держави, а основні принципи його розробляються національними та зарубіжними науковими школами [15]. Проте, незважаючи на постійний інтерес до обраної тематики дослідження, єдності думок щодо сутності принципів управлінського обліку не спостерігається, що й підтверджує необхідність даної авторської роботи.

До невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття, слід віднести питання недостатнього дослідження та узагальнення сутності принципів управлінського обліку в різних літературних джерелах і відсутності аналізу змісту їх виділення, що призводить до втрати кращих можливостей у налагодженні дієвої системи управлінського обліку на підприємствах.

Метою статті є дослідження сутності принципів управлінського обліку на основі аналізу поглядів науковців-дослідників у різних літературних джерелах.

Виклад основного матеріалу. У роботі [2, с. 12] вказується, що автори, які розглядають управлінський облік як підсистему бухгалтерського обліку, вважають, що ним об'єктивно використовується ряд найважливіших бухгалтерських принципів: своєчасності надання інформації, її сумісності. Крім того, вони виділяють власні принципи управлінського обліку, що дозволяють йому вирішувати комплекс взаємопов'язаних завдань: оперативного обліку, аналізу, контролю, планування і прогнозування діяльності центрів відповідальності; створення мотиваційних механізмів, що дозволяють гармонізувати інтереси і цілі центрів відповідальності з тактичними і стратегічними цілями підприємства.

У статті [10, с. 14-15] систематизовано принципи управлінського обліку за наступними аспектами: методологічні, організаційні, економічні, стратегічні аспекти і прогнозування, припущення.

Авторкою запропоновано враховувати такі два принципи, як: корисність (перетворена інформація повинна бути корисною та відповідати вимогам керівництва) та об'єктивність і чесність (повинні бути застосовані такі методи управлінського обліку, які допоможуть сформувати 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).

Розглядаючи 12 відмінностей фінансового обліку від управлінського, у роботі [2, с. 9] десятою відмінністю визначено їх принципи і вказується, що управлінський облік ґрунтується на принципах доцільності, порівнянності даних, оперативності надання інформації, а щодо принципу подвійного запису, то він може як використовуватися, так і не використовуватися. При цьому, далі автори виділяють інші групи, тобто сукупність принципів управлінського обліку (загальнонаукові (принципи наукової обґрунтованості, доцільності, системності), загальноекономічні (принцип безперервної діяльності підприємства, періодичності формування інформації), бухгалтерські (принцип нарахування, консерватизму, майнової відокремленості), специфічні (принцип єдиних калькуляційних одиниць, бюджетного (кошторисного) управління, підзвітності центрів відповідальності, керованості господарських ризиків)), наголошуючи, що сукупність методів і принципів являє собою основу методології вирішення завдань управлінського обліку [2, с. 12]. Ми вважаємо, що така двозначність і відсутність єдиного підходу до визначення принципів управлінського обліку, навіть на рівні однієї наукової статті, призводить до плутанини та необґрунтовано ускладнює теорію управлінського обліку.

Базові принципи формуються 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 [11].

Л. В. Нападовська виділяючи сім принципів управлінського обліку, стверджує, що саме вони є основними базовими принципами управлінського обліку, які лежать в основі всіх інших елементів цієї системи [9, с. 180]. О. В. Фоміна наголошує, що базові принципи формулюються на основі колективної думки науковців, практиків, інших фахівців певної галузі знань [8, с. 393]; при цьому узагальнює дванадцять специфічних принципів та, у контексті інформатизації менеджменту, пропонує їх доповнення ще трьома [8, с. 395-396].

У роботі [16, с. 185] на основі думки, що відмінності в принципах управлінського обліку відбуваються на різних масштабно-часових горизонтах, тому окрім загальносистемних принципів формування інформації та приватних, їх доцільно також поділяти на принципи стратегічного та оперативного управлінського обліку. У статті [17, с. 220-221] справедливо зазначається, що зосередження персоналу і побудова обліку на принципах його органічного зв'язку з оперативним, допомагає ширше впроваджувати систему розподілу праці за функціональним принципом, раціонально визначати обов'язки бухгалтерів і, як результат, досягати вищої продуктивності праці. Практика доводить, що на деяких підприємства, де частково спробували децентралізувати облік, рівень автоматизації облікового процесу значно вищий, ніж на тих підприємствах, де переважним є принцип централізації обліку. У роботі [11] узагальнено специфічні (спеціальні) принципи управлінського обліку.

У таблиці 1 розглянуто зміст принципів управлінського обліку та згруповано авторські бачення сутності кожного з них.

Ми погоджуємось із думкою О. В. Фоміної, що 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 [8, с. 393]. Також правильним, на

наш погляд, є бачення, що дотримання принципів управлінського обліку дозволить створити якісну інформаційну основу для утримання підприємством стійких позицій на ринку [4, с. 19].

Таблиця 1

**Сутність принципів управлінського обліку
в різних літературних джерелах ***

Принцип 1	Зміст 2	Джерело 3
Принцип методологічного плюралізму	Означає, що переважна більшість економічних проблем могу бути вирішена більш плідно на основі методологічних прийомів різних дисциплін, ніж це можна зробити на рівні кожної з них окремо	[9, с. 179-180]
	Означає можливість використання інструментарію будь-яких наук задля досягнення цілей управлінського обліку, а отже управління	[4, с. 18]
Принцип методологічної незалежності	Означає, що кожне підприємство встановлює свої правила організації, методології ведення управлінського обліку	[8, с. 395-396]; [11]; [18]
	Кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядок ведення управлінського обліку	[3, с. 421-422]
Принцип методологічної автономності	Дає можливість кожному підприємству встановлювати свої вимоги стосовно організації ведення управлінського обліку	[5, с. 871-872]
Принцип орієнтації 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	[9, с. 179-180]
	Означає, що приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетними рахувати інтереси підприємства в цілому	[8, с. 395-396]; [18]; [3, с. 421-422]; [11]
	Сприяння досягненню стратегічних цілей підприємства, що зобов'язує при прийнятті управлінських рішень на будь-якому рівні пріоритетним вважати інтереси підприємства в цілому	[5, с. 871-872]
Стратегічна орієнтація	Означає, що при підготовці інформації для прийняття рішень та контролю в першу чергу до уваги беруться стратегічні бізнес-плани	[4, с. 18]
Орієнтація на безперервне вдосконалення	Означає підготовку і використання аналітичної інформації, необхідної для постійної оцінки якості діяльності та використання відповідних методик для попроцесно-орієнтованого управління витратами та доходами	[4, с. 18]
Принцип безперервності діяльності підприємства	Передбачає оцінку активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі; цей принцип спрямовує бухгалтерів на створення інформаційного обслуговування рішень довгострокових проблем (аналіз конкурентоспроможності продукції, вибір постачальників сировини і матеріалів, зміни асортименту і освоєння нових продуктів, оцінка привабливості інвестицій тощо)	[6, с. 9, 11]

1	2	3
Принцип безперервності	Має на увазі необхідність формування інформаційного поля облікових даних постійно, а не час від часу	[7, с. 11]
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	[9, с. 179-180]
	Означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно співставляти (порівнювати) затрати (витрати), понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом; при цьому результат повинен перевищувати затрати (витрати)	[8, с. 395-396]; [11]; [3, с. 421-422]; [18]
Принцип відповідальності за прийняття рішень	Передбачає, що за результати, які є наслідком прийнятих рішень на кожному рівні управління, відповідає конкретна особа	[9, с. 179-180]
Принцип відповідальності	Означає, що за величину затрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює	[8, с. 395-396]; [11]; [3, с. 421-422]; [18]
	Відповідальності за створену інформацію	[4, с. 18]
Принцип комплексності	Свідчить про те, що 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	[9, с. 179-180]
	Передбачає разову фіксацію даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазове використання в усіх видах управлінської діяльності	[8, с. 395-396]; [11]
	Передбачає створення на підприємстві комплексної раціональної системи управлінського обліку відповідно до розмірів і масштабів виробничої діяльності підприємства, а також використання комплексної системи даних, які всебічно характеризують цю діяльність і дозволяють приймати управлінські рішення з урахуванням усіх можливих наслідків	[6, с. 9, 11]
Комплексність та релевантність	Використання всіх корисних, релевантних, суттєвих видів економічної інформації незалежно від джерел її створення та характеристик	[4, с. 18]
Принцип прийнятності і багаторазового використання	Ґрунтується на разовій фіксації даних в первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків. Даний принцип дозволяє створити на підприємстві раціональну і економічну систему обліку відповідно до його розмірів і масштабів виробничої діяльності. Його реалізація означає, що з мінімальної кількості даних отримують максимально необхідний для управлінських рішень обсяг інформації. Лише тоді управлінський облік виконує свої функції.	[3, с. 421-422]
	Полягає в разовій фіксації даних в первинних документах або виробничих розрахунках з	[6, с. 9, 11]

Продовження табл. 1

1	2	3
	подальшим їх використанням в усіх видах управлінської звітності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків, що спрощує систему обліку і підвищує її ефективність	
Наступність і багаторазове використання	Наступність і багаторазове використання первинної і проміжної інформації з метою управління, яка зосереджена і зафіксована в первинних документах	[5, с. 871-872]
Принцип використання первинної інформації	Однократне використання первинних документів, де зафіксовано факти господарської діяльності у фінансовому і управлінському обліку	[15]
Принцип «різна собівартість для різних цілей»	Ґрунтується на використанні різних видів собівартості для досягнення різних цілей	[9, с. 179-180]
	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	[8, с. 395-396]; [11]
	Передбачає створення системної інформації про витрати в залежності від цілей калькулювання	[4, с. 18]
Принцип економічності	Означає, що затрати на створення системи управлінського обліку не повинні перевищувати отриману вигоду від її використання	[9, с. 179-180]; [11]
	Витрати на підтримку системи управлінського обліку повинні бути істотно менше витрат на її функціонування. Інформаційний обмін обліково-управлінськими даними повинен приносити організації користь у вигляді зниження трансакційних та інших витрат	[7, с. 11]
Принцип єдиних калькуляційних одиниць	Передбачає вимір в однакових одиницях порівнянних показників господарської діяльності підприємства	[2, с. 12]
Принцип єдиного грошового вимірника в плануванні та обліку виробництва	Забезпечує між ними прямий і зворотній зв'язок (наприклад, планово-облікові одиниці управлінського обліку виробництва та одиниці виміру готової продукції, зданої на склад, ідентичні тим, що застосовуються в бухгалтерському обліку, і, таким чином, простежується зв'язок управлінського і фінансового обліку виконаних замовлень)	[6, с. 9, 11]
	Використання єдиних для планування й обліку (планово-облікових) одиниць виміру	[5, с. 871-872]
Принцип бюджетного (кошторисного) управління	Передбачає відображення в бюджетах всієї інформації про кількісні і вартісні параметри доходів і витрат підприємства в планованому періоді. Дотримання даного принципу є економічним бар'єром для здійснення господарських операцій, що не знайшли свого відображення в бюджетах. Ухвалення рішення про операції, що не передбачені в бюджеті, має бути економічно обґрунтованим, а результати цих операцій повинні бути відображені як відхилення від бюджетних показників. Даний принцип сприяє підвищенню ефективності внутрішнього контролю, а також лежить в основі дотримання бюджетної дисципліни	[2, с. 12]

1	2	3
Принцип бюджетного методу управління	Є інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає бюджетування виробництва, реалізації та фінансування підрозділів, а також підприємства загалом	[8, с. 395-396]; [21]
	Використовується на підприємствах як інструмент планування, контролю, регулювання і передбачає процедури планування та розрахунок бюджету, які охоплюють виробництво й реалізацію продукції підприємства за центрами відповідальності	[15]
	Використовується на великих підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання. Кошторисами (бюджетом) охоплюються виробництво, реалізація, розподіл і фінансування. В кошторисах знаходять відображення витрати на виробництво по всьому підприємству в цілому і його підрозділах, прибутки від всіх видів діяльності, окремих підрозділів, підприємства в цілому.	[3, с. 421-422]
	Полягає в створенні і використанні в якості інструменту планування, контролю і регулювання системи бюджетів (кошторисів), якими охоплюються виробництво, реалізація, розподіл ресурсів і фінансування діяльності підприємства та окремих його підрозділів, відображаються їх доходи, витрати та фінансові результати	[6, с. 9, 11]
Бюджетування	Передбачає планування всіх сфер діяльності підрозділів, розрахунок варіантів плану і внесення коректив, урахування умов і відхилень від запланованих даних	[5, с. 871-872]
Принцип підзвітності центрів відповідальності	Передбачає формування інформації про витрати і отримані доходи, що забезпечує можливість оцінити ступінь участі кожного центру відповідальності підприємства в споживанні ресурсів і отриманих результатах. Цей принцип дозволяє ранжувати підрозділи підприємства за критеріями їх корисності в отриманні економічних вигод з мінімальним обсягом витрачених ресурсів	[2, с. 12]
Принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства	Передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства, від виробництва до реалізації продукції	[8, с. 395-396]; [11]; [3, с. 421-422]; [18]
	Передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного структурного підрозділу у формуванні прибутку підприємства у результаті їх діяльності	[5, с. 871-872]
	Передбачає систематичний облік і контроль витрат від виробництва до реалізації продукції та результатів діяльності кожного центру відповідальності. Він дає змогу оцінити якість роботи менеджменту та визначити перспективи розвитку центрів відповідальності.	[15]
	Передбачає безпосередній зв'язок показників, що вимірюються та враховуються в системі управлінського обліку, з плановими показниками, встановленими для підприємства в цілому та окремих його підрозділів в процесі оперативно-виробничого та техніко-економічного планування	[6, с. 9, 11]

Продовження табл. 1

1	2	3
Принцип керованості господарських ризиків	Передбачає формування інформаційної бази прийняття управлінських рішень таким чином, щоб господарський ризик в результаті їх виконання був прогнозованим і мінімальним	[2, с. 12]
Принцип багатоваріантності	Означає, що під час підготовки інформації слід враховувати всі варіанти, однак обирати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень	[8, с. 395-396]; [11]; [3, с. 421-422]
Принцип залежності	Полягає в тому, що до різних альтернативних рішень відносять тільки ті витрати, які залежатимуть від майбутнього вибору	[8, с. 395-396]; [11]
Принцип причинності	Полягає в тому, що до собівартості продукції слід відносити тільки ті витрати, які виникли внаслідок виробництва даної продукції	[8, с. 395-396]; [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	[8, с. 395-396]; [11]
Системність	Означає, що дослідження витрат і доходів проводиться у взаємозв'язку між собою та з іншими як показниками діяльності, так і самою діяльністю, управлінням нею	[4, с. 18]
Принцип співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення	Система управлінського обліку повинна будуватися з урахуванням особливостей діючої системи управління	[8, с. 395-396]; [11]
Формування показників внутрішньої звітності	Формування показників внутрішньої звітності як основи комунікаційних зв'язків між рівнями управління	[5, с. 871-872]; [12, с. 27]
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	[8, с. 395-396]; [11]
Принцип єдності обліково-аналітичного простору прийняття управлінських рішень	Системою управлінського обліку використовуються не лише традиційні методи обліку й аналізу, але й методи суміжних наук	[8, с. 395-396]; [11]
Перспективність	Наукове обґрунтування бажаного стану компанії в майбутньому	[16, с. 185]
Екстернальність	Орієнтація на зовнішнє середовище і адаптацію підприємства до неї	[16, с. 185]
Ентропія	Збір відомостей, здатних знизити невизначеність зовнішнього середовища і оцінити характер її впливу на поведінку фірми	[16, с. 185]

Продовження табл. 1

1	2	3
Гнучкість	Здатність адаптуватися до зовнішніх змін і направляти результат пристосувань в навколишнє середовище	[16, с. 185]
Потенціал	Пошук і нарощування ресурсних можливостей у конкурентній стратегії	[16, с. 185]
Якісний характер	Вимір шансів і ризиків, сильних і слабких сторін компанії	[16, с. 185]
Реактивність	Реагування на відхилення від заданих параметрів	[16, с. 185]
Інтернальність	Оцінка ефективності внутрішніх процесів	[16, с. 185]
Стабільність релевантного періоду	Допущення незмінності середовища в короткостроковому періоді	[16, с. 185]
Прогнозованість	Можливість екстраполяції існуючих тенденцій функціонування	[16, с. 185]
Оптимальність	Ефективне використання обмежених ресурсів	[16, с. 185]
Фінансові вимірювачі	Інформація виражена у вигляді доходів і витрат	[16, с. 185]
Принцип ефективності облікової системи	Повинен забезпечити вигоду більшу, ніж витрати на її створення, запровадження та функціонування	[4, с. 18]
Принцип конфіденційності	Означає обмеження доступу до відповідної інформації	[4, с. 18]
Порівняння	Порівняння при здійсненні будь-яких видів діяльності витрат, понесених у результаті діяльності, з отриманими результатами	[5, с. 871-872]
Персоніфікація відповідальності	Персоніфікація відповідальності за величину витрат і результатів конкретної посадової особи, яка їх контролює	[5, с. 871-872]
Принцип аналітичності інформації	Показники, узагальнені в управлінських звітах використовувались менеджерами для аналізу і планування, з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень	[15]
Принцип повноти, оперативності й аналітичності даних	Гарантують вичерпність інформації про об'єкти обліку	[12, с. 27]
Принцип повноти	Інформація, яка стосується обліково-управлінської проблеми, повинна бути максимально повною для того, щоб рішення, прийняті на основі цієї інформації, були максимально ефективними	[7, с. 11]
Принцип повноти і аналітичності інформації	Забезпечують вичерпну інформацію про об'єкти обліку	[5, с. 871-872]
	Передбачає, що показники, які містяться в управлінських (внутрішніх) звітах, повинні бути представлені в зручному для аналізу вигляді, не вимагати додаткової аналітичної обробки, не потребувати аналітичних процедур (порушення цього принципу призводить до подорожчання системи і втрати оперативності управління)	[6, с. 9, 11]
Принцип періодичності	Відображає виробничий і комерційні цикли підприємства, встановлені обліковою політикою	[5, с. 871-872]
	Відбиває виробничий і комерційний цикли підприємства	[12, с. 27]
	Досить важливий для інформаційного забезпечення системи прийняття управлінських рішень. Інформація для менеджерів доцільна, якщо	[15]

Продовження табл. 1

1	2	3
	вона вчасна. Апарат управління встановлює графік обробки і групування інформації та представлення її в системі управлінської звітності	
	Полягає у веденні управлінського обліку та відображенні інформації в управлінській (внутрішній) звітності за календарними періодами та відповідно виробничого і комерційного циклу підприємства, що є дуже важливим для побудови системи управлінського обліку	[6, с. 9, 11]
	Абсолютно очевидний принцип, хоча фактично витримати його складніше, ніж при підготовці зовнішньої фінансової звітності, там цей принцип підтримується законодавчою вимогою представлення періодичної звітності. Проте і внутрішній оборот інформації, і внутрішні звіти бажано також будувати з урахуванням цього принципу	[7, с. 11]
Принцип відособленості	Вимагає розгляду кожного економічного суб'єкта окремо від інших. У управлінському обліку при вирішенні специфічних завдань відособлено розглядається підприємство не тільки в цілому, але і окремі його підрозділи	[7, с. 11]
Принцип надійності	Вимагає, щоб інформація, використовувана при ухваленні рішень, була обґрунтованою	[7, с. 11]
Принцип своєчасності	Інформація повинна бути представлена тоді, коли вона необхідна	[7, с. 11]
Принцип зіставності	Однакові показники за різні періоди часу повинні бути сформовані відповідно до одних і тих же принципів	[7, с. 11]
Принцип зрозумілості	Інформація, представлена в будь-якому обліковому документі, повинна бути зрозуміла користувачеві цього документа. Інформація повинна бути доречною, тобто повинна відноситися до проблеми, що цікавить менеджера, і не бути переобтяжена зайвими деталями	[7, с. 11]
Принцип узгодженості	Дозволяє адаптувати господарський механізм підприємства до потреб оперативного управління центрів відповідальності	[15]
Принцип цілісності	Інформація управлінського обліку повинна бути системною і забезпечувати узгодженість з даними фінансового обліку	[15]
Принцип відповідності доходів і витрат	В управлінському обліку доходи повинні відповідати витратам на їх отримання. Тому витрати мають бути відображені в обліку в тому звітному періоді, у якому виникли доходи. Процес ідентифікації доходів і витрат в управлінському обліку може відобразитися методом нарахування або касовим	[15]
Принцип прогностичності та моделювання	Повинні розроблятися моделі оптимізації витрат для формування прогнозів обсягів виробництва та реалізації продукції з урахуванням можливих ризиків	[11]
Принцип стійкості	Управлінський облік повинен передбачати заходи для забезпечення темпів зростання прибутків підприємства з одночасним зменшенням витрат виробництва	[11]
Принцип безпеки	Повинен регламентувати визначену діяльність щодо пошуку та створення відповідних резервів	[11]

1	2	3
	попередження, запобігання, уникнення та ліквідації можливих ризиків в управлінській системі підприємства під час інтерпретації та передачі інформації	
Принцип етичності	Згідно із запропонованим принципом необхідно забезпечувати виконання спеціалістами з управлінського обліку нормативних вимог щодо чесності, об'єктивності та критичності під час прийняття управлінських рішень	[11]

*Джерело: авторська розробка

Справедливим є бачення, що на основі існуючих підходів до формування принципів управлінського обліку його спеціальні принципи доцільно доповнити такими: принципом прогностичності та моделювання, принципом стійкості, принципом безпеки та принципом етичності [11].

Глобальні принципи управлінського обліку були розроблені Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA), які разом налічують понад 600000 членів і студентів з 177 країн світу. Ці принципи визначають передову практику бухгалтерського обліку, яка сприяє прийняттю складних рішень, що забезпечують сталу цінність. Вони відображають бачення генеральних і фінансових директорів, науковців та фахівців з п'яти континентів, яке було сформульоване в ході міжнародних консультацій. Існують чотири принципи, що зосереджені на досягненні чотирьох цілей [19, с. 3]:

- Вплив – комунікація породжує інформацію, що має вплив (управлінський облік починається і завершується спілкуванням. Принципи управлінського обліку були розроблені з тим, щоб допомогти організаціям подолати розрізненість та стимулювати інтегроване мислення, яке забезпечить більш ефективне прийняття рішень);

- Релевантність – інформація є релевантною (управлінський облік забезпечує керівників релевантною інформацією тоді, коли це необхідно. Принципи дають змогу виявити минулу, поточну, майбутню

інформацію, зокрема й фінансові та нефінансові дані з внутрішніх та зовнішніх джерел: соціальні, екологічні та економічні дані);

- Вартість – аналізується вплив на вартість (управлінський облік ув'язує стратегію організації з її бізнес-моделлю. Цей принцип допомагає організаціям опрацьовувати різні сценарії з метою розуміння їхнього впливу на створення та збереження);

- Довіра – розумне керування вибудовує довіру (завдяки підзвітності та критичному підходу процес прийняття рішень стає більш об'єктивним. Створення оптимального балансу між короткостроковими комерційними інтересами організації й довгостроковою вартістю для зацікавлених сторін посилює довіру та створює ефект надійності).

Розроблені міжнародними організаціями Глобальні принципи управлінського обліку визначають нові підходи, які спрямовуються на забезпечення зростання вартості підприємства в межах сталого розвитку економіки [14, с. 95]. АICPA і CIMA закликають до повсюдного впровадження Глобальних принципів управлінського обліку, заохочують користувачів й надалі вдосконалювати їх задля забезпечення актуальності в майбутньому.

Висновки. Проведене дослідження дозволило з'ясувати відсутність єдності думок щодо кількості, складу та сутності принципів управлінського обліку. Нами було проаналізовано майже двадцять літературних джерел (наукові фахові статті, навчальні підручники і посібники) з яких узагальнено 68 принципів із 92 авторськими трактуваннями принципів управлінського обліку.

Встановлено, що переважна кількість науковців-дослідників виокремлює базові (загальні) та специфічні (спеціальні) принципи управлінського обліку.

Найбільша кількість (по 7 визначень) пропонується щодо сутності: методологічних принципів (методологічного плюралізму, методологічної незалежності, методологічної автономності); принципу орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства (стратегічна орієнтація); принципів пов'язаних із

процесами бюджетування (бюджетного (кошторисного) управління, бюджетного методу управління, бюджетування); принципу оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства. По п'ять різних визначень представлено щодо принципів результативності, відповідальності та періодичності. Мають місце понад 30 принципів, які розглядаються лише одним автором. Також простежується тенденція до виділення принципово нових принципів (наприклад, морально-етичних) у роботах останніх двох років.

Виявлено, що в сучасних умовах майже всі роботи присвячені дослідженню принципів управлінського обліку визначають важливе значення Глобальних принципів, які розроблено Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA). Хоча, наразі, Глобальні принципи управлінського обліку мають рекомендаційний характер, проте їх використання нам представляється актуальним і доречним для всіх суб'єктів господарювання незалежно від їх розмірів, форми власності, видів та особливостей діяльності.

Перспективи подальших досліджень вбачаються нам у розгляді взаємозв'язку принципів управлінського обліку і принципів управління та встановленні якості й особливостей прояву принципів управлінського обліку під впливом галузевих особливостей діяльності підприємств.

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.05.2021)
2. Чая В.Т., Золотухина А.Д. Теоретические основы управленческого учета. *Аудит и финансовый анализ*. 2008. № 6. С. 1-14.
3. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2013. 688 с.
4. Карпенко О.В., Карпенко Д.В. Управлінський облік : Навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2012. 296 с.
5. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : Підручник / За ред. проф. М.Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. К. : Алерта, 2016. 1040 с.

6. Зеліман В.Д., Извекова І.М., Сокольська Р.Б. та ін. *Управлінський облік* : Навч. посібник. Дніпро: НМетАУ, 2017. 198 с.
7. Брадул О.М., Шепелюк В.А., Шевченко Л.Я., Камінський П.Д. та ін. *Управлінський облік* : навч. посіб. Кривой Ріг: ДНУЕТ, 2017. 113 с.
8. Фоміна О.В. Принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 9. С. 392-397
9. Нападовська Л.В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173-181.
10. Волковська Я.В. Систематизація принципів управлінського обліку на підприємстві. *Scientific Journal «ScienceRise»*. 2017. № 8 (37). С. 13-16.
11. Задорожний З.-М.В., Аверкин Я.Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. № 1. С. 114-120. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/34474> (дата звернення: 20.05.2021).
12. Костенко О.М. Управлінський облік – інформаційна система прийняття рішень. *Агросвіт*. 2013. № 1. С. 26-30
13. Мазіна О.І. Значення глобальних принципів управлінського обліку у розвитку теорії, практики і професійних компетенцій. *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2018. Вип. 2. С. 83-90.
14. Мазіна О.І. Глобалізація принципів управлінського обліку. *Статистика України*. 2018. № 2. С. 95-100.
15. Проданчук М.А. Теоретико-методологічні засади управлінського обліку в системі управління підприємством. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 3. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/teoretiko-metodologichni-zasadi-upravlinskogo-obliku-v-sistemi-upravlinnya-pidpriemstvom.html> (дата звернення: 25.05.2021)
16. Глущенко А.В., Самедова Э.Н. Концептуальные основы управленческого учёта. *Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3 «Экономика. Экология»*. 2012. № 2. С. 183-187.
17. Пугаченко О.Б. Організаційні проблеми та можливості поглиблення взаємозв'язку функції обліку з іншими функціями управління процесами сфери матеріального забезпечення. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. 2010. № 3 (53). Ч. 2. С. 218-222
18. Яковенчук О.О., Яковенчук Я.О. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення. URL: http://www.rusnauka.com/31_PRNT_2010/Economics/73667.doc.htm (дата звернення: 25.05.2021)
19. Глобальні принципи управлінського обліку / Привілейований інститут управлінських бухгалтерів. 2014. 56 с. URL: <https://zakon.help/files/article/7192/%D0...%83.pdf> (дата звернення: 16.05.2021)

References:

1. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [Zakon Ukrainy № 996-XIV vid 16.07.1999 r.]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed 15 April 2021). (in Ukrainian)
2. Chaya V. T., Zolotuhina A. D. (2008) *Teoreticheskie osnovy upravlencheskogo ucheta* [Theoretical foundations of management accounting]. *Audit i finansovyyi analiz*. vol. 6, pp. 1-14. (in Russian)

3. Sadovska I. B., Bozhydarnik T. V., Nahirska K. Ye. (2013) *Bukhhalterskyi oblik* [Accounting]. Kyiv: Center for Educational Literature. (in Ukrainian)
4. Karpenko O. V., Karpenko D. V. (2012) *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting]. Kyiv: Center for Educational Literature. (in Ukrainian)
5. Ogijchuk M. F., Plaksiyenko V. Ya., Belenkova M. I. ta in. (2016) *Finansovyj ta upravlins'kyj oblik za nacional`nymy standartamy* [Financial and management accounting according to national standards] 7-me vyd., pererob. i dopov. K. : Alerta. (in Ukrainian)
6. ZelIkman V. D., IzvEkova I. M., Sokolska R. B. ta In. (2017) *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting]. Dnipro: NMetAU (in Ukrainian)
7. Bradul O. M., Shepeliuk V. A., Shevchenko L. Ya., Kaminskyi P. D. ta in. (2017) *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting]. Kryvoi Rih: DNUET. (in Ukrainian)
8. Fomina O. V. (2015) *Pryntsypy upravlinskoho obliku* [Principles of management accounting]. *Aktualni problemy ekonomiky*. vol. 9. pp. 392-397 (in Ukrainian)
9. Napadovska L. V. (2013) *Bazovi pryntsypy upravlinskoho obliku* [Basic principles of management accounting]. *Current economic problems*, vol. 1(139), pp. 173-181 (in Ukrainian)
10. Volkovska Ya. V. (2017) *Systematyzatsiia pryntsyviv upravlinskoho obliku na pidpriemstvi* [Systematization of the principles of management accounting in the enterprise]. *Scientific Journal «ScienceRise»*. vol. 8 (37). pp. 13-16. (in Ukrainian)
11. Zadorozhnyi Z.-M. V., Averkyn Ya. F. (2019) *Upravlinskyi oblik: osoblyvosti ta pryntsypy* [Management accounting: features and principles]. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky*. vol. 1. pp. 114-120. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/34474> (accessed 25 April 2021). (in Ukrainian)
12. Kostenko O. M. (2013) *Upravlinskyi oblik – informatsiina systema pryiniattia rishen* [Management accounting - information system for decision making]. *Ahrosvit*. vol. 1. pp. 26-30 (in Ukrainian)
13. Mazina O. I. (2018) *Znachennia hlobalnykh pryntsyviv upravlinskoho obliku u rozvytku teorii, praktyky i profesiinykh kompetentsii* [The importance of global principles of management accounting in the development of theory, practice and professional competencies]. *Ekonomichnyi visnyk. Seriia : Finansy, oblik, opodatkuvannia*. vol. 2. pp. 83-90. (in Ukrainian)
14. Mazina O. I. (2018) *Hlobalizatsiia pryntsyviv upravlinskoho obliku* [Globalization of management accounting principles]. *Statystyka Ukrainy*. vol. 2. pp. 95-100. (in Ukrainian)
15. Prodanchuk M. A. (2011) *Teoretyko-metodolohichni zasady upravlinskoho obliku v systemi upravlinnia pidpriemstvom* [Theoretical and methodological principles of management accounting in the enterprise management system]. *Oblik i finansy APK*. vol. 3. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/teoretiko-metodologichni-zasadi-upravlinskogo-obliku-v-sistemi-upravlinnya-pidpriemstvom.html> (accessed 25 April 2021). (in Ukrainian)
16. Gluschenko A. V., Samedova E. N. (2012) *Kontseptualnyie osnovy upravlencheskogo uchYota*. [Conceptual foundations of management accounting]. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 3 «Ekonomika. Ekologiya»*. vol. 2. pp. 183-187. (in Russian)
17. Puhachenko O. B. (2010) *Orhanizatsiini problemy ta mozhlyvosti pohlyblennia vzaiemozv'iazku funksii obliku z inshymy funksiiamy upravlinnia protsesamy sfery materialnoho zabezpechennia* [Organizational problems and opportunities to deepen the relationship between the accounting function and other management functions of logistics processes]. *Bulletin of Zhytomyr State Technological University. Economic sciences*, no. 3 (53), P. 2, pp. 218-222 (in Ukrainian)

18. Iakovenchuk O. O., Yakovenchuk Ya. O. *Upravlinskyi oblik: sutnist, zmist ta pryntsypy vedennia* [Management accounting: essence, content and principles of management]. URL: http://www.rusnauka.com/31_PRNT_2010/Economics/73667.doc.htm (accessed 25 April 2021) (in Ukrainian)

19. Hlobalni pryntsypy upravlinskoho obliku (2014) [Global principles of management accounting]. *Pryvileiovanyi instytut upravlinskykh bukhalteriv*. 56 p. URL: <https://zakon.help/files/article/7192/%D0...%83.pdf> (accessed 25 April 2021). (in Ukrainian)

УДК 657.632

JEL Classification: M41, M42

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2021-2.82.08>

Nataliia Skrypnyk, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor,

<https://orcid.org/0000-0003-2180-5863>

Mykola Skrypnyk, Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer,

<https://orcid.org/0000-0003-3597-6188>

Serhii Rylieiev, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,

<https://orcid.org/0000-0002-8994-9663>

Chernivtsi Institute of Trade and Economics of KNUTE, Chernivtsi

DISTORTIONS AND ERRORS IN THE FINANCIAL STATEMENTS: CLASSIFICATION, DETECTION AND WARNINGS

Summary

The necessity to provide reliable financial statements to users is enshrined in the legislation of Ukraine. Thus, the financial statements should be formed according to the rules that are enshrined in regulations of both domestic and international law. The reporting is considered reliable if the information in such should not contain errors and distortions that could affect the decisions of users of reporting.

The quality of the submitted financial statements, its reliability and compliance with all requirements and, accordingly, the effectiveness and appropriateness of management decisions made on its basis are directly affected by the presence or absence of errors in the financial statements, their timely and complete correction. This emphasizes the urgency of improving the characteristics of the classification of errors, which depends on the choice of a particular algorithm for their correction.