

О. І. Мазіна,*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Університет державної фіскальної служби України,
E-mail: oleksandra.mazina@gmail.com*

Глобалізація принципів управлінського обліку

Актуальність прийняття ефективних управлінських рішень стає очевидною в мінливому та неструктурованому інформаційному середовищі, що спонукає до перегляду теоретичних засад управлінського обліку, його концепцій і принципів. Концептуальні засади управлінського обліку необхідно формувати з урахуванням процесів, що відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищі суб'єкта господарювання як об'єкта управління. Розроблені міжнародними організаціями Глобальні принципи управлінського обліку визначають нові підходи, які спрямовуються на забезпечення зростання вартості підприємства в межах сталого розвитку економіки.

Ключові слова: *управлінський облік, принципи, концепції, компетенції, стала цінність, стійкий розвиток, внутрішнє середовище, зовнішнє середовище.*

Прийняття ефективних управлінських рішень у середовищі зростаючої неструктурованості інформаційних потоків є дуже складним і водночас, беззаперечно, важливим процесом. А отже, постає запитання: на яких теоретичних засадах необхідно здійснювати управлінський облік у середовищі зростаючої невизначеності?

Сучасна теорія управлінського обліку не тільки перебуває в центрі уваги науковців країн, які долучаються до ринкової економіки та адаптують напрацьовані моделі в національні економіки, а й зазнає спроби стандартизації з боку глобальних професійних організацій шляхом встановлення базових принципів, що уможливають розробку рішень, спрямованих на зростання вартості організації та забезпечення сталого розвитку економіки в цілому.

Метою дослідження є розкриття проблемних питань формування концептуальних засад управлінського обліку, зокрема його принципів як основи прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих на зростання цінності бізнесу в умовах сталого економічного розвитку.

У напрямі розробки концепцій управлінського обліку працювали і нині ведуть дослідження такі відомі вітчизняні науковці, як С. Голов [1], Л. Нападовська [4; 5], М. Пушкар [7], М. Чумаченко [10], М. Щирба [11] та ін. Кожен з авторів надає достатньо близькі дефініції, серед яких найбільш узагальнюючим і таким, що максимально наближається до сучасного розуміння мети управлінського обліку, є визначення цього поняття як інформаційної системи, спрямованої на підтримку оперативних, тактичних і стратегічних рішень, котра формується на основі зовнішньої ринково орієнтованої фінансової і нефінансової інформації [5]. З іншого боку, сформульовано й оприлюднено українською мо-

вою глобальні принципи управлінського обліку, які справлятимуть значний вплив на формування теорії і практики управлінського обліку, а також компетенцій фахівців у цій сфері [2].

Трактування поняття “концепція” (концептуальні засади) різними джерелами дещо розрізняється залежно від того, здійснюється воно з загальнонаукової позиції чи з погляду конкретної науки. Крім того, значна кількість авторів тлумачать поняття “концепція” і в загальнонауковому аспекті, і в аспекті конкретного наукового напрямку. Трактуючи концепцію управління, слід зазначити, що це є комплекс основоположних ідей, принципів, правил, які розкривають сутність і взаємозв'язки певного явища чи процесу, дозволяють визначити систему показників, факторів і умов та сприяють вирішенню проблеми, формуванню стратегії підприємства, встановленню правил поведінки працівників [9].

Формування концептуальних засад управлінського обліку необхідно здійснювати у руслі тих процесів і явищ, що відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищі суб'єкта господарювання як об'єкта управління у процесі господарської діяльності. Процес господарської діяльності, що здійснюється під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів, буде успішним тільки у випадку його максимальної адаптації до зовнішнього середовища. З іншого боку, сам процес управління господарською діяльністю є безперервним ланцюгом прийняття рішень на підставі зовнішньої та внутрішньої інформації, що формується відповідно до діючих концепцій шляхом певної систематизації емпіричних показників облікової системи. При цьому динамічні зміни середовища, в якому здійснюється господарська діяльність, можуть приводити до

трансформаційних змін концепцій інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень [3].

Згідно з системною концепцією ефективного управління підприємством, результати його діяльності залежать як від внутрішніх, так і від зовнішніх факторів, а ефективність управління характеризує ступінь адаптації самого суб'єкта господарювання до особливостей зовнішнього середовища [8, с. 393].

Облік і звітність суб'єкта господарювання будуть структуруватися так, щоб задовольнити потреби користувачів, оскільки формуються саме на підставі потреб зацікавлених користувачів. Тобто для визначення основної мети необхідно конкретизувати користувачів управлінської звітності та визначити їх найбільш важливі потреби в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень.

Досліджуючи існуючі в сучасній науковій літературі дискусії щодо місця і значення управлінського обліку, можна зробити висновок, що окремі автори визначають концепції управлінського обліку через його завдання і функції так, як це трактується в документах Міжнародної федерації бухгалтерів. Інші дослідники як концепції визначають принципи управлінського обліку і в цьому сенсі з ними також можна погодитися [4; 5], а ряд науковців вважають, що концепції – це комплексне (інтегроване) бачення, яке включає і мету, і функції, і якісні характеристики та принципи [3].

Дискусії, розгорнуті серед учених країн пострадянського простору щодо концепцій, меж, термінів і визначень все ще продовжуються, зосереджуючись тепер вже не на власне можливості існування управлінського обліку, а саме на основоположних концепціях управлінського обліку і звітності. Крім того, у 2015 році дві найбільші світові організації у сфері управлінського обліку (Привілейований інститут управлінських бухгалтерів, Chartered Institute of Management Accountants, CIMA) та фінансового обліку (Американський інститут сертифікованих бухгалтерів, American Institute of Certified Public Accountants, AICPA), об'єднавши зусилля, розробили дуже важливий документ – “Глобальні принципи управлінського обліку” [2], який визначає принципи управлінського обліку на глобальному рівні. Цей документ, по суті, є рядом стандартів управлінського обліку і покликаний покращити ефективність прийняття рішень у діловому середовищі нового інформаційно-цифрового формату. За аналогією з міжнародними стандартами фінансової звітності, глобальні принципи управлінського обліку мають рекомендаційний характер. Утім існують плани зробити їх обов'язковими для застосування тими компаніями, що націлені на стабільний розвиток.

Поняття “управлінський облік” у виданні розкривається як “... пошук, аналіз, передача і використання фінансової і нефінансової інформації, що пов'язана з прийняттям рішень, з метою створення

і збереження вартості для організації” [2]. Це визначення важливе тим, що саме в ньому закладається мета і порівняно з попередніми дослідженнями цілого ряду авторів, де мета переважно трактується в руслі прийняття рішень управлінським персоналом, згідно з вищенаведеною дефініцією, мета спрямовується на створення і збереження вартості організації, її сталої цінності.

Глобальні принципи управлінського обліку визначають передову практику бухгалтерського обліку, яка сприяє прийняттю складних рішень, покликаних забезпечити сталу цінність організації. Вони відображають сформульоване й узгоджене в ході міжнародних консультацій бачення генеральних і фінансових директорів, науковців та фахівців п'яти континентів. Окремо необхідно зупинитися на визначенні “стала цінність”, яке слід трактувати в контексті сталого розвитку, а цей термін визначено в глосарії аналізованого видання як “...виконання довгострокових економічних показників при мінімальному впливі на довкілля, а також створення позитивної цінності для суспільства” [2].

Принципи управлінського обліку були розроблені з метою надання допомоги організаціям подолати розрізненість та стимулювати інтегроване мислення, яке забезпечить більш ефективне прийняття рішень. Отже, згідно з документом “Глобальні принципи управлінського обліку”, існують чотири принципи, зосереджені на досягненні чотирьох основних цілей і тісно пов'язані з ними: 1) комунікація породжує інформацію, що справляє вплив (тобто принцип – “комунікація”, ціль – вплив); 2) інформація є релевантною, або актуальною (відповідно, принцип – “релевантність”, ціль – забезпечення релевантності даних); 3) аналізується вплив на вартість (принцип – “аналіз”, ціль – аналізування бізнес-моделі організації); 4) розумне керування вибудовує довіру (принцип – “довіра”, ціль – дотримання поведінкових норм фахівців з управлінського обліку), рис. 1.

Кожен з перерахованих принципів має своє пояснення. Так принцип “комунікація” (комунікація породжує інформацію, що має вплив) означає, що управлінський облік починається і завершується спілкуванням. Основною метою застосування цього принципу є прийняття ефективних рішень про стратегію та її реалізацію на всіх рівнях.

Принцип “релевантність” (інформація є релевантною) спрямовує управлінський облік на забезпечення керівників релевантною інформацією тоді, коли це необхідно, виявляє минулу, поточну, майбутню інформацію, зокрема фінансові та нефінансові дані з внутрішніх та зовнішніх джерел. Зазначимо, що сюди входять соціальні, екологічні та економічні дані. Реалізація цього принципу забезпечує надання підприємству інформаційної підтримки під час планування, розробки стратегії і тактики та їх реалізації.

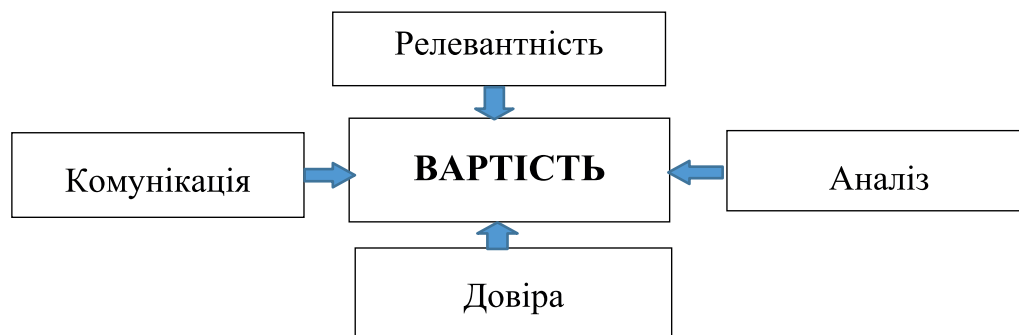


Рис. 1. Принципи управлінського обліку як складові ефективної функції управлінського обліку

На основі принципу “аналіз” (аналізується вплив на вартість) управлінський облік ув’язує стратегію організації з її бізнес-моделлю. Цей принцип допомагає опрацьовувати різні сценарії з метою оцінювання їх впливу на створення та збереження вартості. На використанні цього принципу базується моделювання різних сценаріїв, що демонструють причинно-наслідкові зв’язки між чинниками діяльності та її результатами.

Завдяки принципу “довіра” (розумне керування вибудовує довіру) процес прийняття рішень стає більш об’єктивним та створює оптимальний баланс між короткостроковими комерційними інтересами організації й довгостроковою вартістю для зацікавлених сторін, тим самим посилює довіру та створює ефект надійності. Визначена мета цього принципу сформульована як необхідність активно управляти відносинами та ресурсами для захисту фінансових і нефінансових активів компанії, її репутації та вартості.

Отже, шляхом упровадження та дотримання глобальних принципів управлінського обліку створюються умови, з однієї сторони, для зростання вартості бізнесу, а з іншої – для сталого розвитку економіки. При цьому останній у документі [2] розглядається як такий розвиток країн і регіонів, коли економічне зростання, матеріальне виробництво і споживання, а також інші види діяльності суспільства відбуваються в межах, що визначаються здатністю екосистем відновлюватися, поглинати забруднення і підтримувати життєдіяльність теперішніх та майбутніх поколінь [6].

За вимогою глобальних принципів управлінський облік має докладно враховувати й відображати бізнес-модель господарюючого суб’єкта, ринкові умови та макроекономічне середовище, посідати центральне місце в організації, бути на перетині фінансів і менеджменту та пропонувати структуровані рішення для неструктурованих проблем.

Крім того, автори глобальних принципів управлінського обліку приділяють величезну увагу компетенціям та досвідченості фахівців, які, застосовуючи принципи, повинні підтримувати й покращувати систему управління ефективністю

підприємницької діяльності. Принцип “довіра” саме стосується компетентнісних вимог до фахівців управлінського обліку, модель компетенцій яких охоплює чотири сфери: 1) навички роботи з людьми; 2) спеціалізовані навички; 3) ділові навички; 4) лідерство. Усі навички базуються, перш за все, на етиці, чесності, професіоналізмі та, крім того, демонструють важливість особистісних якостей фахівців, безперервного навчання і набуття досвіду.

Кожна професійна навичка з переліку компетенцій формується за такими професійними рівнями: базовий, середній, передовий (просунутий) і експертний. Поєднання навичок бухгалтерського і фінансового обліку, розуміння бізнесу, наявність аналітичних вмінь і відповідного досвіду означає, що до фахівців з управлінського обліку встановлюються вимоги бути практиками і мати досвід роботи в реальному бізнесі.

Застосування глобальних принципів управлінського обліку, насамперед, має здійснюватися в системі управління ефективністю, яка охоплює і стратегію, і поточне планування, і виконання планів, і здійснення контролю всіх складових.

Глобальними принципами охоплюються практично всі сфери діяльності: управління витратами; зовнішня звітність; фінансова стратегія; внутрішній контроль; оцінка ефективності інвестицій; управління і бюджетний контроль; ціни; знижки і рішення щодо продуктів; управління проектами; дотримання нормативно-правових актів; управління ресурсами; управління ризиками; стратегічний податковий контроль; управління фінансами; внутрішній аудит. Застосування інструментарію глобальних принципів дозволяє в деталях здійснити процес перевірки дотримання кожного з них у будь-якій сфері діяльності.

Отже, наукові дискусії щодо концептуальних основ управлінського обліку на сучасному етапі, враховуючи глобальні принципи управлінського обліку, мають спрямовуватися на зростання вартості бізнесу, його стійкий розвиток задля забезпечення сталого розвитку економіки. Для цього управлінський облік має посідати центральне місце в організації та забезпечувати структуровані ефек-

тивні рішення в середовищі невизначеності та зростаючої турбулентності. Глобальні принципи управлінського обліку мають бути покладені в основу не тільки застосування управлінського обліку в реальному секторі економіки, а й у визначення компетенцій у процесі підготовки фахівців з управлінського обліку в закладах вищої освіти.

Оскільки у 2015 році Україна, як і інші країни-члени ООН, приєдналася до глобального процесу забезпечення сталого розвитку, то подальші дослідження необхідно зосереджувати у таких напрямках:

1. Розробка методології застосування інструментарію глобальних принципів управлінського

обліку у сферах діяльності підприємства, спрямованих на зростання вартості в межах сталого розвитку, а саме: розробка фінансової стратегії; оцінка ефективності інвестицій; управління ресурсами; управління ризиками; управління витратами; формування зовнішньої звітності; організація внутрішнього контролю; організація бюджетного контролю; організація стратегічного податкового контролю; організація внутрішнього аудиту.

2. Широке впровадження теорії, методології та практики застосування глобальних принципів управлінського обліку в системі підготовки фахівців галузі знань управління та адміністрування.

Список використаних джерел

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: Центр навчальної літератури, 2007. 522 с.
2. Глобальні принципи управлінського обліку. Ефективний управлінський облік: оптимізація рішень та створення успішних організацій. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukranian-full-gmaps-document.pdf>
3. Мазіна О. І. Формування концепцій управлінської звітності // Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 9. С. 10–16.
4. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підруч. для вузів. 2-ге вид., доопрац. та доп. Київ: КНТЕУ, 2010. 648 с.
5. Нападовська Л. В. Базові принципи управлінського обліку // Актуальні проблеми економіки. 2013. № 1. С. 173–181.
6. Подборка материалов для прессы по Саммиту по устойчивому развитию 2015 года: Время глобальных действий в интересах людей и планеты. URL: http://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/wp-content/uploads/sites/5/2015/08/FAQs_Sustainable_Development_Summit.pdf
7. Пушкар М. С. Управлінський облік. Тернопіль: "Поліграфіст" ЛТД, 1997. 160 с.
8. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 6 изд., перераб. и доп. Москва: ИНФРА-М, 2017. 512 с.
9. Фатфутдинов Р. А. Стратегический менеджмент: учеб. для вузов. 2-е изд., доп. Москва: ЗАО "Бизнес-школа "Интел-Синтез", 1998. 416 с.
10. Чумаченко М. Управлінський облік в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. 2001. № 6. С. 43–47.
11. Щирба М. Т. Концепція управлінського обліку в Україні // Інноваційна економіка. 2012. № 3 (29). С. 140–146.

References

1. Holov, S. F. (2006). *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku [Management accounting in Ukraine: analysis of the state and development prospects]*. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury [in Ukrainian].
2. Hlobalni pryntsypy upravlinskoho obliku. Efektyvnyi upravlinskyi oblik: optymizatsiia rishen ta stvorennia uspishnykh orhanizatsii. [Global Management Accounting Principles. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organizations]. (2014). *www.cgma.org*. Retrived from <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukranian-full-gmaps-document.pdf> [in Ukrainian].
3. Mazina, O. I. (2013). Formuvannia kontseptsii upravlinskoi zvitnosti [Formation of management reporting concepts]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and auditing*, 9, 10–16 [in Ukrainian].
4. Napadovska, L. V. (2010). *Upravlinskyi oblik [Management Accounting]*. (2nd ed.). Kyiv: KNTEU [in Ukrainian].
5. Napadovska, L. V. (2013). Bazovi pryntsypy upravlinskoho obliku [Basic principles of management accounting]. *Aktualni problemy ekonomiky – Actual problems of the economy*, 1, 173–181 [in Ukrainian].
6. Podborka materialov dlia pressy po Sammitu po ustoichivomu razvitiuu 2015 hoda: Vremia globalnykh deistvii v interesah liudei i planety. [Selection of press materials for the 2015 Sustainable Development Summit: The time for global action for people and the planet]. *www.un.org*. Retrived from <http://www.un.org/>

sustainabledevelopment/ru/wp-content/uploads/sites/5/2015/08/FAQs_Sustainable_Development_Summit.pdf [in Russian].

7. Pushkar, M. S. (1997). *Upravlinskyi oblik [Management Accounting]*. Ternopil: Polihrafist LTD [in Ukrainian].

8. Raizberh, B. A., Lozovskii, L. Sh., & Starodubtseva, E. B. (2017). *Sovremennyi ekonomicheskii slovar [The modern economic dictionary]*. (6th ed.). Moscow: INFRA-M [in Russian].

9. Fatfudinov, R. A. (1998). *Stratehicheskii menezhment [Strategic Management]*. (2nd ed.). Moscow: ZAO "Biznes-shkola "Intel-Sintez" [in Russian].

10. Chumachenko, M. (2001). Upravlinskyi oblik v Ukraini [Management accounting in Ukraine]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and auditing*, 6, 43–47 [in Ukrainian].

11. Shchyryba, M. T. (2012). Kontsepsiia upravlinskoho obliku v Ukraini [The concept of management accounting in Ukraine]. *Innovatsiina ekonomika – Innovative economy*, 3 (29), 140–146 [in Ukrainian].

А. И. Мазина,

кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского учета,
Университет государственной фискальной службы Украины

Глобализация принципов управленческого учета

Актуальность принятия эффективных управленческих решений становится очевидной в меняющейся и неструктурированной информационной среде, что требует пересмотра теоретических основ управленческого учета, его концепций и принципов. Концептуальные основы управленческого учета необходимо формировать с учетом процессов, происходящих во внутренней и внешней среде предприятия как объекта управления. Разработанные международными организациями Глобальные принципы управленческого учета определяют новые подходы, которые направляются на обеспечение роста стоимости предприятия в рамках устойчивого развития экономики.

Ключевые слова: управленческий учет, принципы, концепции, компетенции, устойчивая ценность, устойчивое развитие, внутренняя среда, внешняя среда.

O. I. Mazina,

PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of Accounting Department,
University of the State Fiscal Service of Ukraine

Globalization of Management Accounting Principles

The importance of effective management decision-making is obvious in the volatile and unstructured information environment, thus stimulating to revisions of theoretical grounds, concepts and principles of accounting management. The historic evolution of perceptions and visions of management accounting in Ukraine, like in other post-soviet countries, has a difficult path to the ultimate acceptance and recognition due to the efforts of many domestic scientists and practical professionals.

The conceptual framework of management accounting needs to be created with due consideration to the processes occurring in the internal and external environment of business entities as management objects.

The system approach to building up the conceptual framework of management accounting and reporting enables to achieve a radically new level today due to the implementation of Global Principles of Management Accounting, elaborated by international organizations. These principles set the criteria which observance enables for growth of company's value in the conditions of the sustainable economic development.

Global Principles of Management Accounting, developed by the collaborative effort of two global professional organizations, the Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) and the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), are designed to help business entities in overcoming fragmentation and to stimulate integrated thinking, which will enhance the effectiveness of decision making. The document outlines four principles focused on achieving four central goals and closely related with them: (i) communication generates information with impact (where "communication" is the principle and impact is the goal); (ii) information is relevant, i. e. important ("relevance" is the principle, and the goal is to assure the relevance of data); (iii) analysis of the impact on the value ("analysis" is the principle, and the goal is to analyze the business model of an organization); (iv) the intelligent management builds the trust ("trust" is the principle, and the goal is the commitment of management accounting professionals to the appropriate behavioral norms).

It can be argued that considering the global principles of management accounting, scientific discussions on the conceptual framework of accounting management need to focus on the growth in the business value and sustainable development of business entities, to enable for the sustainable development of the economy. To this end, management accounting needs to be the core of an organization and ensure structured effective decisions in the conditions of uncertainty and growing turbulence. The global principles of management accounting have to lay the basis for not only management accounting in the real sector of the economy, but for competence building in the process of professional training on management accounting in higher education institutions.

Key words: *management accounting, principles, concepts, competences, stable value, sustainable development, internal environment, external environment.*

Бібліографічний опис для цитування:

Мазіна О. І. Глобалізація принципів управлінського обліку // Статистика України. 2018. № 2. С. 95–100.