

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-18-130>

УДК 658.15

Генезис управлінського обліку в умовах перманентних змін

Костюченко В.М.

доктор економічних наук,
доцент, професор кафедри обліку та оподаткування
Київського національного торговельно-економічного університету

Малиновська А.М.

студентка
Київського національного торговельно-економічного університету

Мамонова А.В.

студентка
Київського національного торговельно-економічного університету

У статті досліджено еволюцію дефініції «управлінський облік» в умовах сталого розвитку країни. З'ясовано, що для ефективного управління та досягнення результативних показників менеджмент підприємства повинен мати релевантну та достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень. Саме управлінський облік є складовою частиною інформаційної бази управління підприємством. Незважаючи на виділення управлінського обліку в окрему науку, між науковцями не вщухають суперечки з приводу єдиного визначення дефініції «управлінський облік» та виокремлення принципів і функцій управлінського обліку. Запропоновано авторське визначення дефініції «управлінський облік» та побудовано модель концептуальної основи управлінського обліку на основі глобальних принципів управлінського обліку.

Ключові слова: управлінський облік, глобальні принципи управлінського обліку, об'єкти управлінського обліку, функції управлінського обліку, модель концептуальних основ.

Костюченко В.Н., Малиновская А.М., Мамонова А.В. ГЕНЕЗИС УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ПЕРМАНЕНТНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ

В статье исследована эволюция дефиниции «управленческий учет» в условиях устойчивого развития страны. Установлено, что для эффективного управления и достижения результативных показателей менеджмент предприятия должен иметь релевантную и достоверную информацию для принятия управленческих решений. Именно управленческий учет является составной частью информационной базы управления предприятием. Несмотря на выделение управленческого учета в отдельную науку, между учеными не утихают споры по поводу единого определения дефиниции «управленческий учет» и выделения принципов и функций управленческого учета. Предложено авторское определение дефиниции «управленческий учет» и построена модель концептуальной основы управленческого учета на основе глобальных принципов управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, глобальные принципы управленческого учета, объекты управленческого учета, функции управленческого учета, модель концептуальных основ.

Kostyuchenko V.M., Malinovskaya A.M., Mamonova A.V. GENESIS OF MANAGERIAL ACCOUNTING IN PERMANENT CHANGES CONDITIONS

The article investigates the evolution of the definition of "managerial accounting" in the sustainable development conditions of the country. It has been determined that for the effective management and achievement of effective indicators, the management of the enterprise should have relevant and reliable information for making managerial decisions. It is management accounting is an integral part of the enterprise management information base. Despite the allocation of managerial accounting in a separate science, there is no dispute among scholars about the unified definition of « managerial accounting» and the separation of principles and functions of managerial accounting. The author's definition of the definition "managerial accounting" is proposed and a model of the conceptual basis of managerial accounting is built on the basis of global managerial accounting principles.

Keywords: managerial accounting, global principles of managerial accounting, objects of managerial accounting, functions of managerial accounting, model of conceptual bases.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В українському суспільстві спостерігаються значні зміни в економічній та соціальній сферах, що спонукають використання фундаментальних положень, які були впроваджені економічно розвиненими країнами на відповідному етапі розвитку.

За цих умов керівники підприємств повинні ефективно використовувати релевантну інформацію у процесі управління. Ефективність та результативність українського менеджменту оцінюються через його спроможність координувати, оперативно реагувати на зміну зовнішніх і внутрішніх чинників, аналізувати та корегувати неактуальні цілі, організувати, підтримувати й прогнозувати капітал у різних його видах на майбутні періоди.

Даний склад елементів системи управлінського обліку може змінюватися залежно від цілей управління та розвитку національної економіки загалом. Він ґрунтується на принципах управлінського обліку, тобто правилах, яких слід дотримуватися під час підготовки інформації для прийняття управлінських рішень.

Незважаючи на доволі тривале практичне застосування, вітчизняні та зарубіжні науковці досі не можуть прийти до єдиного визначення дефініції «управлінський облік», його принципів та функцій. Становлення і розвиток суспільства в напрямі сталого розвитку привносять корективи у визначення, принципи, функції управлінського обліку. Проблема, яка покладена в основу даного дослідження, є актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням принципів управлінського обліку займається багато як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Зокрема, Я.В. Волковська у статті «Систематизація принципів управлінського обліку на підприємстві» систематизує основні принципи управлінського обліку з об'єднанням за різними аспектами, виділеними різними науковцями і запропонованим власних [1]. У праці Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датара «Управлінський облік» відзначається, що основним принципом управлінського обліку є його орієнтація на задоволення інформаційних потреб управління, вирішення завдань внутрішньофірмового менеджменту різного рівня прав і відповідальності. При цьому інформація повинна випереджати прийняті рішення [2].

Л.В. Нападівська у статті «Базові принципи управлінського обліку» уточнює сутність управлінського обліку та на підставі аналізу сутності, мети, основних завдань, функцій і

відмінностей фінансового обліку від управлінського розкриває базові принципи управлінського обліку [3]. У монографії О.В. Карпенко «Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання» також визначаються основні принципи управлінського обліку із зазначенням, що вони повинні узгоджуватися з принципами управління витратами, які вже виробила практика [4]. У статті «Принципи управлінського обліку» О.В. Фоміна аналізує різні підходи вчених до переліку принципів управлінського обліку, визначає базові принципи управлінського обліку [5].

Опубліковано праці, на яких ґрунтується вивчення управлінського обліку, зокрема підручники з управлінського обліку Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера [6], О. Ніколаєвої та Т. Шишковой [7], «Управлінський облік і звітність» І. Аверчева [8], «Введение в управленческий и производственный учет» К. Друрі [9]. Також опубліковано праці вітчизняних учених, а саме підручник та монографія з управлінського обліку С.Ф. Голова [10; 11], Л.В. Нападівської [12; 13], М.С. Пушкаря [14] та інших науковців.

У працях кожного з науковців було подано тлумачення дефініції «управлінський облік» та розкрито базові складники, на яких ґрунтується ця галузь знань. Разом із тим зміна економіко-правового середовища, посилення конкуренції як на внутрішніх, так і на зовнішніх ринках, поява прогресивних інформаційних технологій і, як результат, збільшення обсягів інформації, зміна потреб запитів користувачів вимагають переглянути усталені визначення дефініції «управлінський облік», його базові принципи, функції.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є теоретичне обґрунтування моделі концептуальних основ управлінського обліку на основі глобальних принципів управлінського обліку в умовах реалізації стратегії сталого розвитку в Україні.

Вирішення поставленої мети конкретизується у вирішенні таких завдань: проаналізувати погляди різних науковців на визначення сутності дефініції «управлінський облік», розглянути суб'єкт і об'єкт управлінського обліку як окремої галузі знань, розкрити принципи та функції управлінського обліку на основі аналізу досліджень вітчизняних і зарубіжних учених та професійних організацій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні питання виокремлення управлінського обліку в окрему науку залишається дискусійним. Вітчизняні науковці розділилися на прихильників виокремлення науки

(І. Белоусова [15], С. Голов [10], Л. Нападівська [12], М. Пушкар [14], М. Чумаченко [16]) та тих, хто заперечує існування управлінського обліку як самостійної науки (О. Бородкін [17], Ф. Бутинець [18], Б. Валуєв [19], В. Ластовецький [20]).

Так, З.В. Задорожний вважає, що управлінський облік, окрім внутрішньогосподарського, включає бюджетне планування, внутрішньогосподарський контроль та аналіз витрат, доходів і фінансових результатів та проектування рішень за наведеними об'єктами обліку [21].

М.Г. Чумаченко робить висновок, що управлінський облік – це не результат «штучного поділу», а цілеспрямований розвиток усього бухгалтерського обліку, який має перетворитися на надійного постачальника інформації для потреб управління [15].

Р.В. Романів зазначає, що управлінський облік являє собою обліковий метод, який готує фінансову інформацію для здійснення підприємством функції планування, контролю і прийняття рішень [22].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [23].

Інститут управлінських бухгалтерів США (Institute of Management Accountants) подає визначення управлінського обліку як процесу виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [24].

Проаналізувавши різні підходи до трактування дефініції «управлінський облік», вважаємо за доцільне запропонувати авторське визначення: управлінський облік – це професія, яка формується на основі інтегрованого мислення, включає співпрацю у прийнятті управлінських рішень, створенні систем планування й управління результатом та забезпеченні експертизи у сфері інтегрованого звітування і контролю для допомоги керівництву у формулюванні та втіленні стратегії підприємства, спрямованої на збереження та зростання вартості в умовах сталого розвитку.

Необхідність зміни визначення управлінського обліку можна пояснити кількома чинниками: 1) Стратегія сталого розвитку «Укра-

їна-2020» [25] визначила мету, вектори руху, пріоритети та індикатори соціально-економічних, організаційних, політико-правових умов становлення та розвитку України; Стратегія є дорожньою картою вітчизняних суб'єктів господарювання у визначенні стратегічних цілей; 2) роль управлінського обліку на підприємстві змінилася: ефективно прийняття рішень стало надзвичайно важливим і водночас надзвичайно складним в умовах посилення конкуренції; 3) інформаційні технології надалі розвиваються, обсяг інформації та швидкість обміну неструктурованими даними зростають; 4) місце і вагомість цієї професії в суспільстві змінилися. Фахівці з управлінського обліку відіграють усе більшу роль у формулюванні стратегії, обліково-аналітичному забезпеченні управління ризиками в умовах невизначеності, впровадженні і функціонуванні системи внутрішнього контролю, її моніторингу та діагностики.

Метою цієї галузі знань є створення своєчасної, релевантної і корисної інформації для надання допомоги керівництву в розробленні стратегії, плануванні, внутрішньому контролі (через бюджетування, нормативні витрати, аналіз відхилень, інші інструменти), прийнятті управлінських рішень (оцінка альтернатив тощо).

Кожна наука має свої об'єкт та предмет дослідження, які тісно пов'язані між собою. Предметом управлінського обліку виступає сукупність об'єктів у процесі циклу управління господарською діяльністю підприємства, а саме:

1) виробничі ресурси: основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, трудові ресурси;

2) господарські процеси та їх результати: постачальницько-заготівельна діяльність, виробнича діяльність, фінансово-збутова діяльність, фінансова, інвестиційна та інші види діяльності суб'єкта господарювання [26].

Суб'єктами управлінського обліку є працівники відповідних служб підприємства, що забезпечують інформаційними ресурсами систему управління. До них належать: власники та уповноважені ними органами; персонал та функціональні служби підприємства; спеціальні інформаційні служби [27].

Вітчизняні науковці по-різному підходять до виокремлення основних принципів управлінського обліку. Д.В. Карпенко та О.В. Карпенко виділяють такі принципи: системності (означає, що дослідження витрат і доходів проводиться у взаємозв'язку між собою та

з іншими як показниками діяльності, так і самою діяльністю, управлінням нею); комплексності та релевантності (використання всіх корисних, релевантних, суттєвих видів економічної інформації незалежно від джерел її створення та характеристик); принцип «різна собівартість для різних цілей» (передбачає створення системної інформації про витрати залежно від цілей калькулювання); методологічного плюралізму (можливість використання інструментарію будь-яких наук задля досягнення цілей управлінського обліку, а отже управління); єдності методологічних підходів під час дослідження об'єктів на різних рівнях управління; проведення розрахунків через призму ефективності і результативності, зіставлення витрат і вигід (доходів); стратегічної орієнтації (означає, що під час підготовки інформації для прийняття рішень та контролю передусім до уваги беруться стратегічні бізнес-плани); ефективності облікової системи (повинні забезпечити вигоду більшу, ніж витрати на її створення, запровадження та функціонування); конфіденційності (обмеження доступу до відповідної інформації); відповідальності за створену інформацію; орієнтації на безперервне вдосконалення (підготовка і використання аналітичної інформації, необхідної для постійної оцінки якості діяльності та використання відповідних методик для попроцесно-орієнтованого управління витратами та доходами) [28].

Я.В. Волковська у статті «Систематизація управлінського обліку на підприємстві» пропонує поділяти принципи управлінського обліку відповідно до аспектів, які враховуються, а саме: методологічні аспекти (принципи методологічної залежності, методологічного плюралізму, єдності методологічних підходів під час дослідження об'єктів на різних рівнях управління, науковості); організаційні аспекти (принципи організованої системи, орієнтації на задоволення потреб управління, співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення, комплексності та релевантності, повноти, аналітичності і точності, періодичності, системного підходу, контролю, відповідальності, багатоваріантності); економічні аспекти (принципи кількісного, якісного та вартісного вимірів, оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, різної собівартості для різних цілей, результативності, екстернальності, інтернальності, перспективності, гнучкості, потенціалу, оптимальності); стратегічні аспекти і прогнозування (принципи стратегіч-

ної орієнтації, бюджетування); припущення (професійне судження, безперервність, конфіденційність, корисність, об'єктивність та чесність, консервативність та орієнтація на безперервне вдосконалення) [1].

У 2014 р. професійні організації – Привілейований інститут управлінських бухгалтерів (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) Великої Британії та Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) оприлюднили Глобальні принципи управлінського обліку (Global Management Accounting Principles – GMAP). Глобальні принципи управлінського обліку видано як набір фундаментальних цінностей, норм і характеристик управлінського обліку.

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 із п'яти континентів, яке було сформульоване в ході міжнародних консультацій [29].

Глобальні принципи управлінського обліку складаються з таких чотирьох принципів [29]:

1. Комунікація породжує інформацію, забезпечуючи розуміння того, що має вплив.

Управлінський облік починається і завершується спілкуванням. Цей принцип має на меті подолати розрізненість між підприємствами та стимулювати інтегроване мислення, яке забезпечить ефективне прийняття рішень.

2. Інформація є релевантною.

Управлінський облік забезпечує керівників релевантною інформацією, коли це необхідно. Принцип дає змогу виявити минулу, поточну, майбутню інформацію, зокрема фінансові та нефінансові дані (соціальні, екологічні) з внутрішніх та зовнішніх джерел.

3. Вплив на вартість аналізується.

Управлінський облік ув'язує стратегію підприємства із його бізнес-моделлю. Принцип допомагає підприємствам опрацьовувати різні сценарії для розуміння їхнього впливу на створення і збереження вартості.

4. Розумне управління створює довіру.

Процес прийняття рішення стає більш об'єктивним через критичний підхід і підзвітність. Створення оптимального балансу між інтересами підприємства і вартістю для зацікавлених осіб посилює довіру.

Слід указати, що три перші принципи стосуються управлінського обліку як галузі знань. Четвертий принцип стосується індивідуальної поведінки фахівців з управлінського обліку.

Управлінський облік є основою ефективного і результативного прийняття рішень, оскільки дає змогу менеджерам вибрати й проаналізувати релевантну інформацію для створення, підтримання і зростання вартості. Це можливо завдяки тісному взаємозв'язку з функціями управлінського обліку.

У літературі зустрічаються різні підходи до виділення функцій управлінського обліку. Так, Л.В. Нападовська виділяє такі функції управлінського обліку: 1) інформаційну – забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень; 2) контрольну – контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів й окремих виконавців, а також підприємства у цілому; досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їхнього впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього й поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства; 3) прогнозну – інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей; 4) аналітичну – інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів і моделювання; 5) комунікаційну – управлінська інформація є засобом прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними й структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищем [3].

С.Ф. Голов виділяє такі функції управлінського обліку згідно з Концептуальною основою управлінського обліку, розробленою Міжнародною федерацією бухгалтерів: використання результатів (підзвітність, критерії результату, порівняння з еталоном); вартість процесів і технологій (використання ресурсів і створення вартості, взаємозв'язок процесів управління, розроблення та оцінка технології); потенціал, необхідний для ефективності функції (критична свідомість, творчі можливості, невпинне вдосконалення, ключова компетентність); особлива функція управління (орієнтація на команду та цілі, орієнтація на бізнес-процеси, орієнтація на вартість, спрямованість на продуктивність ресурсів) [11, с. 19].

В умовах сталого розвитку функції управлінського обліку набувають нового змісту та значення. Інформаційна функція полягає у

забезпеченні всіх рівнів управління своєчасною, релевантною інформацією, яка пов'язана з часом, не обмежена підприємством, є кількісною, якісною, фінансовою, нефінансовою для ухвалення управлінських рішень; прогностична функція сприяє забезпеченню менеджерів інформацією для планування, розроблення стратегії і тактики її реалізації на основі оцінення причин і наслідків між ресурсами та результатами діяльності підприємства; комунікаційна функція полягає у забезпеченні внутрішнього і зовнішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління, діючими та потенційними інвесторами, клієнтами, постачальниками, бізнес-партнерами; аналітична функція полягає у забезпеченні ув'язки стратегії підприємства з його бізнес-моделлю; контрольна функція уможливорює забезпечення досягнення стратегічних цілей, спрямованих на збереження і приріст вартості підприємства; репутаційна функція забезпечує відповідальність фахівців з управлінського обліку за рішення, у прийнятті яких вони беруть участь перед бізнес-партнерами та суспільством.

Проаналізувавши об'єкти, суб'єкти, принципи та функції управлінського обліку вітчизняних науковців та дослідивши причини змін запитів користувачів до управлінського обліку в умовах перманентних змін, вважаємо за доцільне запропонувати нову модель концептуальної основи управлінського обліку на основі глобальних принципів в умовах сталого розвитку, яка наведена на рис. 1.

Запропонована модель ґрунтується на авторському визначенні дефініції «управлінський облік».

Висновки з цього дослідження. Дослідження наукових робіт у сфері управлінського обліку дало змогу виділити різні точки зору щодо наявності та відсутності управлінського обліку як окремої галузі знань та різні підходи до визначення економічної сутності дефініції «управлінський облік» тих науковців, які виділяють управлінський облік як окремий вид науки.

Аналіз об'єктів, суб'єктів, принципів та функцій управлінського обліку з позиції різних науковців свідчить про дещо єдиний підхід до об'єктів, суб'єктів та функцій управлінського обліку та різні підходи до виокремлення принципів управлінського обліку.

Виділення об'єктів, суб'єктів, принципів та функцій управлінського обліку в умовах сталого розвитку дало змогу розробити модель концептуальної основи управлінського обліку на основі глобальних принципів на базі авторського визначення дефініції «управлінський облік».

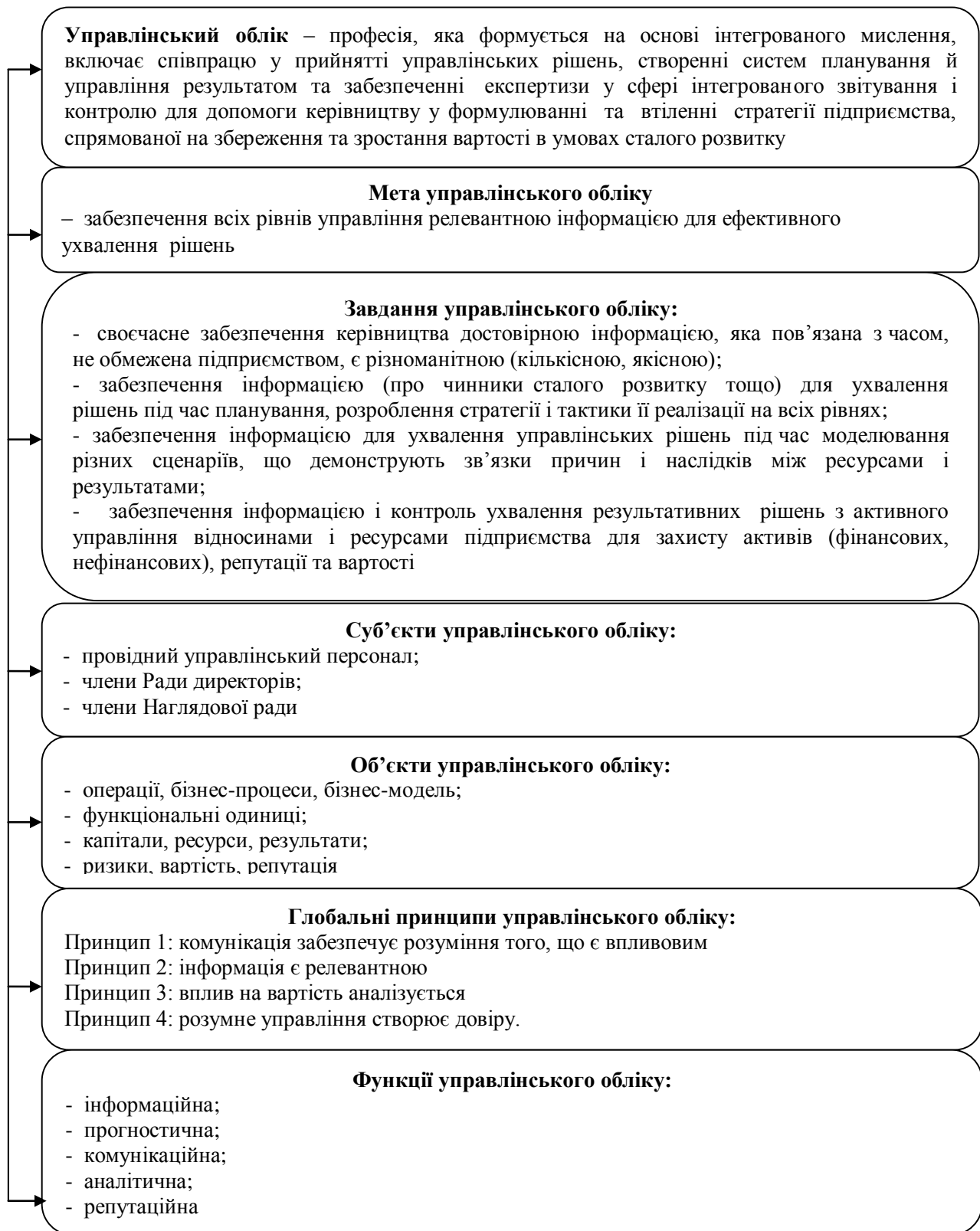


Рис. 1. Модель концептуальної основи управлінського обліку на основі глобальних принципів
Джерело: розроблено автором

Запропонована модель сприятиме досягненню стратегічних цілей, спрямованих на збереження і приріст вартості підприємства

та задоволення інформаційних запитів менеджерів для підвищення ефективності діяльності в умовах перманентних змін.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Волковська Я.В. Систематизація принципів управлінського обліку на підприємстві. Scientific Journal "ScienceRise". 2017. № 8(37). С. 13–16.
2. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. Санкт-Петербург: Питер, 2007. С. 1008
3. Нападовська Л.В. Базові принципи управлінського обліку. Актуальні проблеми економіки. 2013. № 1. С. 173–181.
4. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія. Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. 341 с.
5. Фоміна О.В. Принципи управлінського обліку. Актуальні проблеми економіки. 2015. № 9. С. 392–397. URL: //nbuv.gov.ua/UJRN /ape_2015_9_50.
6. Аткинсон Е.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг С.М. Управленческий учет; пер. с англ.; 3-е изд. Москва: Вильямс, 2005. 878 с.
7. Николаева О.Е., Шишлова Т.В. Управленческий учет; 12-е изд. Москва: 2010. 336 с.
8. Аверчев І.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение (+ CD-ROM). Москва: Рид Групп, 2011. 416 с.
9. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособ. для вузов; пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; предисл. проф. П.С. Безруких; 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Аудит. ЮНИТИ. 1998. 783 с.
10. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: Центр навчальної літератури, 2007. 522 с.
11. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2018. 534 с.
12. Нападовська Л.В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.
13. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник для студ. вищ. навч. закл.; 2-е вид., доопрац. та доп. Київ: КНТЕУ, 2010. 648 с.
14. Пушкар М.С. Управлінський облік. Тернопіль, 1997. 160 с.
15. Белоусова І. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах. Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 5. С. 30–34.
16. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. Москва: Финансы, 1971. 240 с.
17. Бородин О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. Бухгалтерський облік і аудит. 2001. № 2. С. 45–53.
18. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2003. 524 с.
19. Валуєв Б.І. Управлінський облік: десять питань, на які немає відповіді. Вісник ЖДТУ. 2003. № 1. С. 63–66.
20. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським? Бухгалтерський облік і аудит. 2003. № 4. С. 40–44.
21. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія. Тернопіль: Екон. думка, 2006. 336 с.
22. Романів Р.В. Формування та функціонування системи управлінського обліку на промислових підприємствах (на приклад підприємств лакофарбової промисловості України): дис. ...канд. екон. наук: 08.06.04. Тернопіль: ТАНГ, 2000. 224 с.
23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996 – XIV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
24. Institute of Management Accountants. URL: <https://www.imanet.org/?ssopc=1>.
25. Про стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.
26. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
27. Цал-Цалко Ю.С., Мороз Ю.Ю., Цегельник Н.І. Управлінський облік: підручник. Житомир: Рута, 2015. 632 с.
28. Волковська Я.В. Систематизація принципів управлінського обліку на підприємстві. ScienceRise. 2017. № 8(37). С. 13–16.
29. Глобальні принципи управлінського обліку / CGMA. AICPA & CIMA. 2014. 56 с. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukranian-full-gmaps-document.pdf>.

REFERENCES:

1. Volkovska Ya. V. (2017) Systematyzacija pryncypiv upravlinskogho obliku na pidpryjemstvi [Systematization of the principles of managerial accounting at the enterprise. Scientific Journal "ScienceRise", no. 8 (37). Pp. 13–16.
2. Khornggren Ch., Foster Dzh., Datar Sh. (2007) Upravlencheskiy uchet [Managerial Accounting] St. Petersburg: Peter. (in Russian)

3. Napadovs'ka, L. V. (2013) Bazovi pryncypy upravlins'kogho obliku [Basic principles of managerial accounting]. *Current problems of the economy*, no. 1, pp. 173–181.
4. Karpenko, O. V. *Upravlins'kyj oblik: orghanizacija, metodologhija, metodyka vykladannja* [Managerial accounting: organization, methodology, teaching methods]: Poltava: RVC PUSKU. (in Ukrainian)
5. Fomina O.V. (2015) Pryncypy upravlins'kogho obliku [Principles of managerial accounting]. *Aktualjni problemy ekonomiky* [Current problems of the economy]. *Electronic journal*, no. 9, pp. 392–397. Available at: nbuv.gov.ua URL: nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2015_9_50 (accessed 18 October 2018).
6. Atkinson, E.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Jangh S.M. (2005) *Upravlencheskiy uchet* [Managerial accounting]. Moscow: Williams. (in Russian)
7. Nikolaeva O.E., Shishlova T.V. (2010) *Upravlencheskiy uchet* [Managerial accounting]. Moscow. (in Russian)
8. Averchev I.V. (2011) *Upravlencheskiy uchet i otchetnost'*. *Postanovka i vnedrenie* [Managerial accounting and reporting. Production and introduction] (+ CD-ROM). Moscow: Reid Group. (in Russian)
9. Druri K. (1998) *Vvedenie v upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet* [Introduction to managerial and production accounting]: Moscow: Audit. UNITI. (in Russian)
10. Gholov S.F. (2007) *Bukhghalters'kyj oblik v Ukrajinі: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: Analysis of the Status and Prospects of Development]: K.: Center for Educational Literature. (in Ukrainian)
11. Gholov S.F. (2018) *Upravlins'kyj oblik* [Managerial accounting]. Kyiv: The Center for Educational Literature. (in Ukrainian)
12. Napadovs'ka L.V. (2000) *Upravlins'kyj oblik* [Managerial Accounting]. Dnipropetrovsk: Science and Education. (in Ukrainian)
13. Napadovs'ka L.V. (2010) *Upravlins'kyj oblik: pidruchnyk dlja stud. vyssh. navch. zakl. 2-ghe vyd. dooprac. ta dopov* [Managerial accounting: Tutorial for the studio. higher tutor shut up – 2nd form. upgrades and papers]. Kiev: KNTEU. (in Ukrainian)
14. Pushkar M.S. (1997) *Upravlins'kyj oblik* [Managerial accounting]. Ternopil. (in Ukrainian)
15. Bjelousova I. (2005) *Problemy vprovadzhennja upravlins'kogho obliku na pidpryjemstvakh* [Problems of implementation of managerial accounting in enterprises]. *Accounting and auditing*, no. 5, pp. 30–34.
16. Chumachenko N.G. (1971) *Uchet i analiz v promyshlennom proizvodstve SShA* [Accounting and analysis in US industrial production]. Moscow: Finance. (in Russian)
17. Borodkin O. (2001) *Vnutrishnjoghospodars'kyj (upravlins'kyj) oblik: koncepcija i orghanizacija* [Intra-economic (managerial) accounting: the concept and organization]. *Accounting and auditing*, no 2, pp. 45–53.
18. Butynec' F.F. *Bukhghalters'kyj oblik v Ukrajinі* [Accounting in Ukraine]. Zhytomyr: ZhDTU. (in Ukrainian)
19. Valujev B.I. *Upravlins'kyj oblik: desjatyj pytanj, na jaki немає vidpovidi* [Managerial Accounting: Ten Questions That Do not Answer]. *Journal of ZHDTU*, no. 1, pp. 63–66.
20. Lastovec'kyj V. *Jakyj vyd obliku ne je upravlins'kyj?* [What kind of accounting is not managerial?]. *Accounting and auditing*, no. 4, pp. 40–44.
21. Zadorozhnyj Z.V. *Vnutrishnjoghospodars'kyj oblik u budivnyctvi* [Internal accounting in construction]. Ternopil: Ekon. Thought. (in Ukrainian)
22. Romaniv R. V. (2000) *Formuvannja ta funkcionuvannja systemy upravlins'kogho obliku na promyslovykh pidpryjemstvakh (na pryklad pidpryjemstv lakofarbovoji promyslovosti Ukrajinі)* [Formation and functioning of the system of managerial accounting at industrial enterprises (for example, enterprises of paint and varnish industry of Ukraine)]. Ternopil: TANG. (in Ukrainian)
23. *Pro bukhhalters'kyj oblik ta finansovu zvitnistj v Ukrajinі: Zakon Ukrajinі vid 16 lypnja 1999 r. № 996* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine dated July 16, 1999, no. 996], Ukraine, 1999.
24. Institute of Management Accountants // imanet.org. URL: <https://www.imanet.org/?ssopc=1>
25. *Pro strateghiju stalogho rozvytku "Ukrajinā – 2020": Ukaz Prezydenta Ukrajinі vid 12 sichnja 2015 r. # 5/2015* [About the Strategy for Sustainable Development "Ukraine 2020": Decree of the President of Ukraine dated January 12, 2015, No. 5/2015], Ukraine, 2015.
26. Sadv's'ka I. B., Bozhydarnik T.V., Naghirs'ka K. Je. (2013) *Bukhhalters'kyj oblik: navch. posib* [Accounting: a tutorial]. Kiev: Center for Educational Literature. (in Ukrainian)
27. Calj-Caljko Ju.S., Moroz Ju.Ju., Cegheljnyk N.I. (2015) *Upravlins'kyj oblik* [Managerial accounting]. Zhytomyr: PE "Ruta". (in Ukrainian)
28. Volkovs'ka Ja. V. (2017) *Systematyzacija pryncypiv upravlins'kogho obliku na pidpryjemstvi* [Systematization of the principles of managerial accounting at the enterprise]. *Scientific Journal "ScienceRise"*, no. 8 (37), pp. 13–16.
29. *Ghlobalni pryncypy upravlins'kogho obliku* [Global Accounting]. Available at: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukrainian-full-gmaps-document.pdf> (accessed 18 October 2018)

Genesis of managerial accounting in permanent changes conditions

Kostyuchenko V.M.

Professor of Accounting and Taxation Department,
Kyiv National University of Trade and Economic

Malinovskaya A.M.

Applicant Higher Education of Accounting, Audit
and Economic Systems Faculty,
Kyiv National University of Trade and Economics

Mamonova A.V.

Applicant Higher Education of Accounting, Audit
and Economic Systems Faculty,
Kyiv National University of Trade and Economic

Significant changes are observed in Ukrainian society in the economic and social spheres. Business executives should effectively use relevant information in the management process under these conditions. The composition of the managerial accounting system elements may vary depending on the objectives of management and development of the national economy as a whole.

The formation and development of society brings in the direction of sustainable development adjustments to the definition, principles, functions of managerial accounting.

The purpose of the article is the theoretical substantiation of the model of managerial accounting conceptual bases on the basis of global managerial accounting principles in conditions of the sustainable development strategy implementation in Ukraine.

The issue of the separation of managerial accounting in a separate science remains controversial. Domestic scholars were divided on adherents of the isolation of science and those who deny the existence of “managerial accounting” as an independent science. After analyzing different approaches to the interpretation of the definition of “managerial accounting”, the proposed author's definition, in which “managerial accounting” is considered as a profession formed on the basis of integrated thinking, involves cooperation with leading management personnel in making managerial decisions for implementing a strategy aimed at preserving value in a sustainable development.

Each science has its object and object of research, which are closely interconnected.

The subject of managerial accounting is a set of objects in the process of the cycle management of enterprise economic activities, taking into account certain economic and social goals.

The subjects of managerial accounting are employees of the enterprise relevant services, providing the information resources management system, the owners themselves and their authorized management bodies.

Domestic scientists are differently suited to distinguishing the basic principles of managerial accounting and distinguish the principles from the standpoint of different goals of managerial accounting.

In 2014, professional organizations – the Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) in Great Britain and the American Institute of Chartered Accountants (AICPA) – have published the Global Management Accounting Principles (GMAP). The principles determine the best practice of accounting, which facilitates the adoption of complex decisions that provide sustainable value.

Global accounting principles consist of the following principles:

1. Communication generates information, providing an understanding of what has an impact.
2. Information is relevant.
3. Impact on cost is analyzed.
4. Smart governance creates trust.

The first three principles relate to managerial accounting as a field of knowledge. The fourth principle concerns the individual behavior of managerial accounting specialists.

Managerial accounting is the basis of effective and efficient decision making, since it enables managers to select and analyze rele-

vant information for creating, maintaining and increasing value. This is possible, due to the close relationship with the functions of managerial accounting.

Based on the selection of objects, subjects, principles and functions of managerial accounting, a model of the management accounting conceptual basis based on global principles in

the conditions of sustainable development is proposed.

The proposed model will contribute to the achievement of strategic goals aimed at preserving and increasing the value of the enterprise and satisfying the information requests of managers in order to increase the efficiency of activities in the conditions of permanent changes.