

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/172-13>**Пугаченко О. Б.**кандидат економічних наук, доцент,
Центральноукраїнський національний технічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2253-050X>**Зарудна Н. Я.**кандидат економічних наук, доцент,
Західноукраїнський національний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9868-2278>**Puhachenko Olha**

Central Ukrainian National Technical University

Zarudna Nataliia

Western Ukrainian National University

БАЗОВІ, СПЕЦИФІЧНІ, ГЛОБАЛЬНІ ПРИНЦИПИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: СКЛАД І КІЛЬКІСТЬ

У статті розглянуто базові, специфічні і глобальні принципи управлінського обліку, визначено їх кількість і склад у різних літературних джерелах. Методика дослідження базувалась на загальнонаукових методах: системний, логічний, історичний, аналіз, індукція, дедукція, а також із використанням методів класифікації і групування. Доведено, що наразі не існує єдиного, загальновизнаного та загальноприйнятого складу та кількості ні базових, ні спеціальних принципів. АІСРА та СІМА встановлено чотири глобальних принципи управлінського обліку. Узагальнено 73 принципи управлінського обліку, з яких 47 принципів представлено лише в одному літературному джерелі. В більшості літературних джерел відображено такі принципи: оцінка результатів діяльності структурних підрозділів підприємства; орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства; результативність. Найбільша кількість принципів управлінського обліку, які було виділено в літературних джерелах – 20; найменша – 5; переважна кількість авторів наводять по 7-8 принципів. Доведено, що існуюча різноманітність поглядів науковців на принципи управлінського обліку, які, у деяких випадках, однакові за назвою, але різних за змістом, у деяких – подібні за змістом, але різні за назвою, а в інших спостерігається штучне збільшення їх кількості при розпорошенні змісту тощо, призводить до нечіткості та плутанини у їх складі, кількості та змісті.

Ключові слова: управлінський облік; принципи управлінського обліку; склад принципів управлінського обліку; кількість принципів управлінського обліку; літературні джерела; базові принципи; специфічні принципи; глобальні принципи управлінського обліку.

BASIC, SPECIFIC, GLOBAL PRINCIPLES OF MANAGEMENT ACCOUNTING: COMPOSITION AND QUANTITY

The principles create a certain structure, which is provided for in the organization, system setup, and management accounting. Therefore, compliance with the principles of management accounting is unquestionable in its establishment at the enterprise, and the study of their optimal composition is urgent. The purpose of the article is to study and analyze the composition and number of basic, specific, and global principles of management accounting in various literary sources. The research methodology was based on general scientific methods: systemic, logical, historical methods, method of analysis, induction, deduction, as well as using the methods of classification and grouping. According to the results of the study, it is found that there are basic, special, and global principles of management accounting. At present, there is no single conventional and generally accepted approach to the composition and quantity of basic and special principles. Regarding the global principles of management accounting developed by the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) and the Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), there are four principles (impact, relevance, value, trust). We have summarized 73 principles of management accounting, of which the vast majority (47 principles) are presented in only one literary source. Most literature sources reflect the following principles: evaluation of the performance of structural units of the enterprise; orientation of accounting to achieve strategic goals of the enterprise; effectiveness. The largest number of principles of management accounting, which are identified in the literature, is 20; the smallest number is 5; the vast majority of authors cite 7–8 principles. It is proved that the existing diversity of views of scientists on the principles of management accounting (in some cases, they are the same in name but different in content; in other cases, they are similar in content but different in the name; also, there is an artificial increase in their number when dissipating the content, etc.) leads to vagueness and confusion in their composition, quantity, and content. Although the global principles of management accounting are of a recommendatory nature nowadays, the obligation to use them seems to us relevant and appropriate. Prospects for further research are seen in the study of the content of the principles of management accounting, determining their optimal

composition and quantity for the effective construction of management accounting in enterprises of various sectors of the economy, taking into account the peculiarities of their operation.

Keywords: *management accounting; principles of management accounting; composition of the principles of management accounting; number of principles of management accounting; literary sources; basic principles; specific principles; global principles of management accounting.*

JEL classification: *M40, M41*

Постановка проблеми. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» декларується, що бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких принципах: повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування; превалювання сутності над формою; єдиний грошовий вимірник; інших принципів, визначених міжнародними стандартами або НП(С)БО, або НП(С)БО в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством [16]. Виходячи з останнього принципу, ми погоджуємось з думкою, що не всі принципи підходять для управлінського обліку, який включає як фінансові, так і нефінансові дані. Так, згідно з принципом послідовності зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених НП(С)БО, проте для управлінського обліку доцільно змінювати положення з ведення управлінського обліку відповідно до потреб керівництва, а не змін у законодавстві [3, с. 14].

Принципи формують певну структуру, яка передбачається при організації, постановці системи та веденні управлінського обліку. Тому, дотримання принципів управлінського обліку є беззаперечним в його налагодженні на підприємстві, а дослідження найоптимальнішого їх складу – актуальним і нагальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні дослідження принципів управлінського обліку зроблено Волковською Я. [3], Задорожним З.-М. [6], Костенко О. [9], Нападовською Л. [13], Проданчуком М. [17], Фоміною О. [21] та іншими. Супрунова І. ґрунтовно дослідила сукупність базових (фундаментальних) і міжнародних принципів управлінського обліку в казначействі банку в умовах змін та запропонувала розширити коло специфічних у частині принципів прагматичної релевантності, своєчасності, гнучкості, аналітичності, ризик-кореляції [20].

Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (АІСРА) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (СІМА) розроблено Глобальні принципи управлінського обліку [4]. Шигун М. та Остап'юк Н. підкреслюють важливість запровадження в діяльність сучасного підприємства Глобальних принципів управлінського обліку, які дозволяють вийти на якісно новий рівень ефективності бізнесу за рахунок використання фінансових і нефінансових даних, інтегрованих на базі підсистеми управлінського обліку [24]. У роботі [10] пропонується модель концептуальної основи управлінського обліку на основі глобальних принципів. О. Мазіна висвітлює значення глобальних принципів управлінського обліку у розвитку теорії, практики і професійних компетенцій [12]. І. Лепетан, на основі глобальних принципів управлінського обліку, систематизовано основні принципи управлінського обліку з об'єднанням за різними аспектами, що виділені різними науковцями [11]. У статті [6] узагальнено підходи до формування та здійснено аналіз принципів управлінського обліку, які наводять

вітчизняні та зарубіжні науковці, а особливу увагу приділено міжнародним принципам управлінського обліку, запропонованими СІМА і АІСРА. Попри перманентну цікавість до обраної авторами тематики дослідження, єдності думок стосовно складу і кількості принципів управлінського обліку не спостерігається, а це підтверджує необхідність продовження наукових пошуків у даному напрямі.

Метою статті є дослідження та аналіз складу та кількості базових, специфічних і глобальних принципів управлінського обліку в різних літературних джерелах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Принцип – це базове положення, яке зумовлює всі наступні положення, що випливають із цього твердження [21, с. 393]. Принцип – це основне, вихідне положення якої-небудь теорії або вчення [22, с. 12]. Принцип – це засадниче положення, яке слугує основою для формування твердження відповідно до якого повинно забезпечуватися функціонування визначеної системи [6]. Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [14]. Принципи управлінського обліку – це базові засади, які є основою організації та ведення управлінського обліку [3, с. 14; 11, с. 162].

У статті [18, с. 220–221] 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 підприємствах, де частково спробували децентралізувати облік, рівень автоматизації облікового процесу значно вищий, ніж на тих підприємствах, де переважним є принцип централізації обліку.

Більшість науковців принципи управлінського обліку поділяють на базові (загальні) та специфічні (спеціальні). Крім того, Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (АІСРА) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (СІМА) розроблено чотири Глобальні принципи управлінського обліку.

Так, Нападовська Л. наводить 7 базових принципів управлінського обліку [13]; Волковська Я. систематизує базові принципи управлінського обліку за п'ятьма аспектами: методологічні, організаційні, економічні, стратегічні та прогнозування і припущення, пропонує враховувати ще такі принципи, як корисність, об'єктивність та чесність [3]; Фоміна О. представляє 12 специфічних принципів управлінського обліку, доповнюючи зазначений їх перелік ще трьома у контексті інформатизації менеджменту (принцип співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення; принцип відповідності методів і процедур управлінського обліку ключовим цілям та завданням управління; принцип єдності обліково-ана-

літичного простору прийняття управлінських рішень [21]; Задорожний З.-М. та Аверкин Я. узагальнюють 16 специфічних принципів управлінського обліку, доповнюючи їх чотирма власними (прогностичності та моделювання, стійкості, безпеки, етичності) [6]; Чай В. і Золотухина А. виділяють загальнонаукові, загальноекономічні, бухгалтерські та чотири специфічних принципів управлінського обліку [22]; у навчальному посібнику [19, с. 421–422] виокремлюються 8 принципів, що притаманні лише управлінському обліку; Чебанова Н. і Ревуцька Л. вважають, що основні принципи управлінського обліку обумовлюються особливостями цього виду обліку та що управлінський облік ґрунтується на принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» із застосуванням 8 специфічних принципів [23, с. 20–22]; у статті [25] наголошується, що управлінському обліку, на відміну від інших форм обліку, притаманні специфічні 5 принципів; у посібнику [8, с. 17] зазначається, що принципи управлінського обліку повинні узгоджуватися з принципами управління витратами, які вже виробила прак-

тика; Костенко О. наголошує, що сукупність перерахованих нею 7 принципів забезпечує дієвість системи управлінського обліку та частково уніфікує загальний обліковий процес [9]; у статті [5] вказано, що в управлінському обліку, крім сукупності загальносистемних принципів формування інформації, на окремих його рівнях до інформації пред'являються додаткові вимоги, які виступають в якості специфічних принципів, а також наводяться 7 принципів стратегічного управлінського обліку та 7 принципів на яких заснований оперативний рівень управлінського обліку; Проданчук М. абсолютно вірно зазначає, що управлінський облік не регламентується нормативними документами держави, а основні принципи його розробляються національними та зарубіжними науковими школами [17].

Ми підтримуємо думку, що базові та спеціальні принципи формуються на основі колективної думки науковців, практиків, інших фахівців певної галузі знань, а тому, це потребує всебічного вивчення різних точок зору щодо визначення складу та змісту принципів управлінського обліку [6].

У таблиці 1 представлено склад принципів управлінського обліку в різних літературних джерелах.

Таблиця 1

Склад принципів управлінського обліку в різних літературних джерелах

Принцип	Літературні джерела															
	[13, с. 179–180]	[22, с. 12]	[21, с. 395–396]	[19, с. 421–422]	[5, с. 185]	[8, с. 18]	[15, с. 871–872]	[7, с. 9, 11]	[1, с. 11]	[9, с. 27]	[25]	[23, с. 21–22]	[2, с. 66–67]	[17]	[6]	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
Принцип методологічного плюралізму	+					+							+			
Принцип методологічної незалежності			+	+							+	+			+	
Принцип методологічної автономності							+									
Єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління						+										
Принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства	+		+	+			+				+	+	+		+	
Стратегічна орієнтація						+										
Орієнтація на безперервне вдосконалення						+										
Принцип безперервності діяльності підприємства							+	+		+						
Принцип безперервності									+							
Принцип результативності	+		+	+							+	+	+		+	
Проведення розрахунків через призму ефективності і результативності, зіставлення витрат і вигід (доходів)						+										
Принцип відповідності доходів і витрат														+		
Принцип ефективності облікової системи						+										
Принцип відповідальності за прийняття рішень	+												+			
Принцип відповідальності			+	+		+					+	+			+	
Принцип комплексності	+		+					+					+		+	
Комплексність та релевантність						+										
Принцип використання первинної інформації										+				+		
Принцип прийнятності і багаторазового використання				+				+				+				
Наступність і багаторазове використання							+									
Принцип «різна собівартість для різних цілей»	+		+			+							+		+	
Принцип економічності	+								+				+		+	
Принцип єдиних калькуляційних одиниць		+														
Принцип єдиного грошового вимірника								+								

Продовження Таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Використання єдиних (планово-облікових) одиниць виміру							+			+					
Принцип бюджетного методу управління			+	+				+				+		+	+
Принцип бюджетного (кошторисного) управління			+							+					
Бюджетування							+								
Принцип підзвітності центрів відповідальності			+												
Принцип керованості господарських ризиків			+												
Принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства				+	+			+	+		+	+	+		+
Принцип багатоваріантності				+	+							+			+
Принцип залежності				+											+
Принцип причинності				+											+
Принцип взаємозв'язку				+											+
Принцип співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення				+											+
Принцип відповідності методів і процедур управлінського обліку ключовим цілям та завданням управління				+											+
Принцип єдності обліково-аналітичного простору прийняття управлінських рішень				+											+
Перспективність						+									
Екстернальність						+									
Ентропія						+									
Гнучкість						+									
Потенціал						+									
Якісний характер						+									
Агрегованість і імовірнісний характер						+									
Реактивність						+									
Інтернальність						+									
Стабільність релевантного періоду						+									
Прогнозованість						+									
Оптимальність						+									
Фінансові вимірники						+									
Формування показників внутрішньої звітності								+		+					
Принцип аналітичності інформації															+
Аналітичність і точність						+									
Принцип повноти										+					
Принцип повноти і аналітичності інформації								+	+						
Принцип повноти, оперативності й аналітичності даних											+				
Системність							+								
Принцип конфіденційності							+								
Порівняння								+							
Персоніфікація відповідальності								+							
Принцип періодичності								+	+	+	+				+
Принцип відособленості										+					
Принцип надійності										+					
Принцип своєчасності										+					
Принцип зіставності										+					
Принцип зрозумілості										+					
Принцип узгодженості															+
Принцип цілісності															+
Принцип прогностичності та моделювання															+
Принцип стійкості															+
Принцип безпеки															+
Принцип етичності															+

Джерело: авторська розробка

За результатами дослідження, які представлено в таблиці 1, узагальнено 73 принципи управлінського обліку, з яких переважна кількість (47 принципів) представлено лише в одному літературному джерелі. В більшості літературних джерел знайшло відображення принципу оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства – 9; принципу орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства – 8; принципу результативності – 7 (табл. 2).

Найбільша кількість принципів управлінського обліку – 20, представлена у роботі [21]; найменша кількість – 5 у статті [17]; переважна кількість авторів наводять по 8 [6; 13; 15; 25; 18] або по 7 [2; 24] принципів (табл. 3).

Має місце назва одного й того самого принципу управлінського обліку за сутністю дещо різними назвами, наприклад: принцип бюджетного (кошторисного) управління [22, с. 12]; принцип бюджетного методу управління [21, с. 395–396; 6]; принцип бюджетного методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю [19, с. 422; 7, с. 9, 11; 23, с. 21–22]; принцип бюджетного методу управління витратами [17]; принцип бюджетування [15, с. 871–872]. Дещо подібна ситуація спостерігається і при трактуванні таких принципів управлінського обліку, як: принцип методологічного плюралізму [13, с. 179–180; 8, с. 18; 2, с. 66–67]; принцип методологічної незалежності [21, с. 395–396; 19, с. 421–422; 25; 6; 23, с. 21–22]; принцип методологічної автономності [15, с. 871–872]; єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління [8, с. 18], а також при визначенні принципів: орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства [13, с. 179–180; 21, с. 395–396; 19, с. 421–422; 2, с. 66–67; 23, с. 21–22]; сприяння досягненню стратегічних цілей підприємства [15, с. 871–872; 6] та стратегічної орієнтації [8, с. 18].

Також висвітлюючи сутність разової фіксації даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазове використання в усіх видах управлінської діяльності, у роботі [21, с. 395–396; 6] це визначено як принцип комплексності, а у навчальних посібниках [19, с. 421–422; 7, с. 9, 11; 23, с. 21–22] – принцип прийнятності і багаторазового використання; [15, с. 871–872] – наступність і багаторазове використання первинної і проміжної інформації. При цьому, наприклад, у роботі [2, с. 66–67] 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 не фінансова.

У роботах [13, с. 179–180; 21, с. 395–396; 7, с. 9, 11; 6; 2, с. 66–67] виділяють принцип комплексності, у роботі [5, с. 185] – стабільність релевантного періоду, а в роботі [8, с. 18] – комплексність та релевантність. Подібна ситуація спостерігається і при визначенні принципу взаємозв'язку [21, с. 395–396] та принципу системності [8, с. 18]. Аналогічна ситуація спостерігається при виокремленні наступних груп принципів: результативності [13, с. 179–180; 21, с. 395–396; 19, с. 421–422], ефективності облікової системи [8, с. 18] та проведення розрахунків через призму ефективності і результативності, зіставлення витрат і вигід (доходів) [8, с. 18]; принципу відповідальності за прийняття рішень [13, с. 179–180] та принципу відповідальності [21, с. 395–396; 19, с. 421–422; 8, с. 18; 6; 23, с. 21–22]. Також при визначенні: принципу повноти, оперативності й аналітичності даних [9, с. 27]; принципу повноти [1, с. 11]; принципу аналітичності інформації [17]; аналітичність і точність [5, с. 185]; повнота і аналітичність [15, с. 871–872; 7, с. 9, 11].

Ефективне прийняття рішень ніколи не було настільки важливим і, водночас, настільки складним. Конкуренція є неослабною, оскільки інновації та новатори щоденно порушують статус-кво. Ситуацію ускладнює швидкість обміну неструктурованими даними та їхній обсяг. Щоб залишатись конкурентоспроможними, компанії часто діють імпульсивно, не аналізуючи ситуацію. Саме для таких умов ведення бізнесу було створено Глобальні принципи управлінського обліку. 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. Принципи були розроблені Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA), які разом налічують понад 600000 членів і студентів з 177 країн світу. Існують чотири принципи, що зосереджені на досягненні чотирьох цілей [4, с. 3] – таблиця 4.

Глобальні принципи управлінського обліку є універсально придатними і призначені для того, щоб допомогти організаціям великим і малим, державним і приватним, отримувати прибуток з потоку інформації

Таблиця 2

Кількість принципів управлінського обліку, які виділено в різних літературних джерелах

Кількість	Принципів (досліджено 73)									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
У літературних джерелах	47	12	3	2	4	2	1	1	1	0

Джерело: авторська розробка

Таблиця 3

Кількість виділених принципів управлінського обліку в різних літературних джерелах

Кількість	Принципів			
	0-5	6-10	11-15	16-20
Літературних джерел (досліджено 15)	2	8	4	1

Джерело: авторська розробка

Таблиця 4

Глобальні принципи управлінського обліку

Принцип	Ціль	Суть	Особливості
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	Розробка і реалізація стратегії – це діалог
			Комунікація є точковою
			Комунікація сприяє прийняттю ефективніших рішень
Релевантність	Інформація є релевантною (актуальною)	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. Сюди входять соціальні, екологічні та економічні дані	Інформація є найкращою з наявної
			Інформація є надійною і доступною
			Інформація є контекстуалізованою
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 вартості	Моделі забезпечують розуміння варіантів
			Черговість дій визначається їхнім впливом на результат
Довіра	Розумне керування вибудовує довіру	Завдяки підзвітності та критичному підходу процес прийняття рішень стає більш об'єктивним. Створення оптимального балансу поміж короткостроковими комерційними інтересами організації й довгостроковою вартістю для зацікавлених сторін посилює довіру та створює ефект надійності	Підзвітність і надійність
			Сталий розвиток
			Професійна добросовісність і етика

Джерело: авторська розробка на основі [4, с. 3, 5, 8]

ції, що неухильно зростає. Вони призначені для генеральних та фінансових директорів, а також для членів рад директорів, які контролюють діяльність своїх підприємств. Принципи також стануть у нагоді інвесторам та іншим зацікавленим сторонам. AICPA і CIMA закликають до повсюдного впровадження Глобальних принципів управлінського обліку, а також заохочують користувачів й надалі вдосконалювати Принципи, аби забезпечити їх актуальність у майбутньому. Глобальні принципи управлінського обліку застосовні до всіх спеціалістів з управлінського обліку, а не лише до тих, хто наділений статусом CGMA (Chartered Global Management Accountant – статус привілейованого міжнародного спеціаліста у сфері управлінського обліку, який присвоюється найбільш талановитим і цілеспрямованим спеціалістам управлінського обліку, що володіють знаннями і навичками для інтенсивного розвитку бізнесу. Мета CGMA – підвищити престиж і добитися широкого визнання цього фаху) [4, с. 3, 12, 53].

У роботі [10, с. 938] модель концептуальної основи управлінського обліку розроблено на основі глобальних принципів: 1) комунікація забезпечує розуміння того, що є впливовим; 2) інформація є релевантною; 3) вплив на вартість аналізується; 4) розумне управління створює довіру.

Погоджуємось із думкою [11, с. 170–171], що застосування інструментарію глобальних принципів дозволяє в деталях здійснити процес перевірки дотримання кожного з принципів у будь-якій сфері діяльності.

Висновки. За результатами дослідження з'ясовано, що виділяють базові (основні), спеціальні (специфічні) та глобальні принципи управлінського обліку. Доведено, що наразі не існує єдиного, загальноновизнаного та загальноприйнятого складу та кількості ні базових, ні

спеціальних принципів. Щодо глобальних принципів управлінського обліку, які були розроблені Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA), – їх встановлено чотири (вплив, релевантність, вартість, довіра).

Нами узагальнено 73 принципи управлінського обліку, з яких переважна кількість (47 принципів) представлено лише в одному літературному джерелі. В більшості літературних джерел знайшло відображення таких принципів: оцінка результатів діяльності структурних підрозділів підприємства; орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства; результативність. Найбільша кількість принципів управлінського обліку, які було виділено в літературних джерелах – 20; найменша – 5; переважна кількість авторів наводять по 7–8 принципів.

Доведено, що існуюча різноманітність поглядів науковців на принципи управлінського обліку, які, у деяких випадках, однакові за назвою, але різних за змістом, у деяких – подібні за змістом, але різні за назвою, а в інших спостерігається штучне збільшення їх кількості при розпорощенні змісту тощо, призводить до нечіткості та плутанини у їх складі, кількості та змісті.

Хоча, на даний момент глобальні принципи управлінського обліку мають рекомендаційний характер, проте обов'язковість їх використання нам представляється актуальною та доречною.

Перспективи подальших наукових розробок будуть спрямовані на дослідження змісту принципів управлінського обліку, визначенні їх оптимального складу і кількості для ефективної побудови системи управлінського обліку на підприємствах різних галузей економіки з урахуванням особливостей їх функціонування.

Список використаних джерел:

1. Брадул О.М., Шепелюк В.А., Шевченко Л.Я., Камінський П.Д. та ін. Управлінський облік : навч. посіб. Кривий Ріг : ДНУЕТ, 2017. 113 с.
2. Власова О.С. Конспект лекцій із навчальної дисципліни «Бухгалтерський та управлінський облік». Харків : ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2017. 114 с.
3. Волковська Я.В. Систематизація принципів управлінського обліку на підприємстві. *Scientific Journal «ScienceRise»*. 2017. № 8 (37). С. 13–16.
4. Глобальні принципи управлінського обліку. Привілейований інститут управлінських бухгалтерів. 2014. 56 с. URL: <https://zakon.help/files/article/7192/%D0...%83.pdf> (дата звернення: 17.07.2021).
5. Глущенко А.В., Самедова Э.Н. Концептуальные основы управленческого учёта. *Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3 «Экономика. Экология»*. 2012. № 2. С. 183–187.
6. 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: 20.07.2021).
7. Зелікман В.Д., Извекова І.М., Сокольська Р.Б. та ін. Управлінський облік : Навч. посібник. Дніпро : НМетАУ, 2017. 198 с.
8. Карпенко О.В., Карпенко Д.В. Управлінський облік : Навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 296 с.
9. Костенко О.М. Управлінський облік – інформаційна система прийняття рішень. *Агросвіт*. 2013. № 1. С. 26–30.
10. Костюченко В.М., Малиновська А.М., Мамонова А.В. Генезис управлінського обліку в умовах перманентних змін. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск № 18. С. 933–942.
11. Лепетан І.М. Глобальні принципи управлінського обліку та їх застосування на підприємствах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 3 (53). С. 159–172.
12. 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.
13. Нападівська Л.В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173–181.
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Затв. Наказом МФУ від 07 лют. 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 20.07.2021).
15. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : Підручник. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2016. 1040 с.
16. 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: 17.07.2021).
17. 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: 27.07.2021).
18. 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.
19. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.С. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2013. 688 с.
20. Супрунова І.В. Принципи управлінського обліку в казначействі банку в умовах змін. *Ефективна економіка*. 2020. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8213> (дата звернення: 30.07.2021).
21. Фоміна О.В. Принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 9. С. 392–397.
22. Чай В.Т., Золотухина А.Д. Теоретические основы управленческого учета. *Аудит и финансовый анализ*. 2008. № 6. С. 1–14.
23. Чебанова Н.В., Ревуцька Л.С. Управлінський облік : Навч. посібник. Харків : УкрДУЗТ, 2016. 218 с.
24. Шигун М.М., Остап'юк Н.А. Глобальні принципи управлінського обліку: комунікація як базис ефективного бізнесу. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 8. С. 14–19.
25. 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: 27.07.2021)

References:

1. Bradul O.M., Shepeliuk V.A., Shevchenko L.Ya., Kaminskyi P.D. et al. (2017) *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting]. Kryvyi Rih: DNUET. (in Ukrainian)
2. Vlasova O.Ie. (2017) *Konspekt lektzii iz navchalnoi dystsyplyny «Bukhhalterskyi ta upravlinskyi oblik»* [Summary of lectures on the subject «Accounting and Management Accounting»]. Kharkiv: KhNUMH im. O.M. Beketova. (in Ukrainian)
3. 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)
4. Hlobalni pryntsyvy upravlinskoho obliku (2014) [Global principles of management accounting]. *Pryvileiovanyi instytut upravlinskykh bukhhalteriv*, 56 p. URL: <https://zakon.help/files/article/7192/%D0...%83.pdf> (accessed 17 July 2021). (in Ukrainian)
5. Gluschenko A.V., Samedova E.N. (2012) Kontseptualnyie osnovy upravlencheskogo uchyota.[Conceptual foundations of management accounting]. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 3 «Ekononika. Ekologiya»*, vol. 2, pp. 183–187. (in Russian)
6. Zadorozhnyi Z.-M.V., Averkyn Ya.F. (2019) Upravlinskyi oblik: osoblyvosti ta pryntsyvy [Management accounting: features and principles]. *Finansovo-kredytna dialnist: problemy teorii ta praktyky*, vol. 1, pp. 114–120. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/34474> (accessed 20 July 2021). (in Ukrainian)
7. Zellkman V.D., Izvekova I.M., Sokolska R.B. et al. (2017) *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting]. Dnipro: NMetAU. (in Ukrainian)
8. Karpenko O.V., Karpenko D.V. (2012) *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting]. Kyiv: Center for Educational Literature. (in Ukrainian)
9. 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)

10. Kostiuchenko V.M., Malynovska A.M., Mamonova A.V. (2018) Henezys upravlinskoho obliku v umovakh permanentnykh zmin [Genesis of management accounting in the conditions of permanent changes]. *Economy and society*, vol. 18, pp. 933–942. (in Ukrainian)
11. Lepetan I.M. (2020) Hlobalni pryntsyipy upravlinskoho obliku ta yikh zastosuvannya na pidpryemstvakh [Global principles of management accounting and their application in enterprises]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, vol. 3 (53), pp. 159–172. (in Ukrainian)
12. Mazina O.I. (2018) Znachennia hlobalnykh pryntsyipiv 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. Seriya: Finansy, oblik, opodatkuvannia*, vol. 2, pp. 83–90. (in Ukrainian)
13. Napadovska L.V. (2013) Bazovi pryntsyipy upravlinskoho obliku [Basic principles of management accounting]. *Current economic problems*, vol. 1(139), pp. 173–181. (in Ukrainian)
14. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» : zatverdzheno nakazom MFU № 73 vid 07.02.2013 r. [National Accounting Standard (Standard) 1 General Requirements for Financial Statements: from 17th November 2013, № 73]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (accessed 20 July 2021)
15. Ogijchuk M.F., Plakseyenko V.Ya., Belenkova M.I. ta in. (2016) *Finansovyy ta upravlins'kyj oblik za nacional'nyimi standartamy* [Financial and management accounting according to national standards]. 7-me vyd., pererob. i dopov. Kyiv: Alerta. (in Ukrainian)
16. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy № 996-XIV vid 16.07.1999 r. [Law of Ukraine On accounting and financial reporting in Ukraine: from 16th July 1999, № 996-XIV]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed 17 July 2021). (in Ukrainian)
17. Prodanchuk M.A. (2011) Teoretyko-metodolohichni zasady upravlinskoho obliku v systemi upravlinnia pidpryemstvom [Theoretical and methodological principles of management accounting in the enterprise management system]. *Oblik i finansy APK*, vol. 3. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua/teoretiko-metodologichni-zasady-upravlinskogo-obliku-v-sistemi-upravlinnya-pidpriemstvom.html> (accessed 27 July 2021). (in Ukrainian)
18. Puhachenko O.B. (2010) Orhanizatsiini problemy ta mozhlyvosti pohlyblennia vzaiemozv'iazku funksii obliku z inshymy funksiinymy 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)
19. Sadovska I.B., Bozhydarnik T.V., Nahirska K.Ye. (2013) *Bukhhalterskyi oblik* [Accounting]. Kyiv: Center for Educational Literature. (in Ukrainian)
20. Suprunova I.V. (2020) Principles of management accounting in the bank's treasury in the conditions of change [Principles of management accounting in the bank's treasury in the face of change]. *Efektivna ekonomika*, vol. 4. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8213> (accessed 30 July 2021). (in Ukrainian)
21. Fomina O.V. (2015) Pryntsyipy upravlinskoho obliku [Principles of management accounting]. *Aktualni problemy ekonomiky*, vol. 9, pp. 392–397. (in Ukrainian)
22. Chaya V.T., Zolotuhina A.D. (2008) Teoreticheskie osnovy upravlencheskogo ucheta [Theoretical foundations of management accounting]. *Audit i finansovyy analiz*, vol. 6, pp. 1–14. (in Russian)
23. Chebanova N.V., Revutska L.Ie. (2016) *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting]. Kharkiv: UkrDUZT. (in Ukrainian)
24. Shyhun M.M., Ostapiuk N.A. (2018) Hlobalni pryntsyipy upravlinskoho obliku: komunikatsiia yak bazys efektyvnoho biznesu. *Ekonomika* [Global principles of management accounting: communication as the basis of effective business]. *Finansy. Pravo*, vol. 8, pp. 14–19. (in Ukrainian)
25. Iakovenchuk O.O., Yakovenchuk Ya.O. Upravlinskyi oblik: sutnist, zmist ta pryntsyipy vedennia [Management accounting: essence, content and principles of management]. Available at: http://www.rusnauka.com/31_PRNT_2010/Economics/73667.doc.htm (accessed 27 July 2021). (in Ukrainian)