



ГЕНЕЗИС УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО ПОДАЛЬШОГО РОЗВИТКУ

Іванков В. М.,

здобувач кафедри бухгалтерського обліку, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

А У статті досліджено генезис управлінського обліку як системи економічної інформації для задоволення потреб управління, що дозволяє простежити його розвиток: від простої системи обліку витрат до інтегрованої концепції генерування інформації щодо створення цінності (вартості) бізнесу, що використовує фінансові (матеріальні) та нефінансові (нематеріальні) характеристики.

Глобалізація та динамізм бізнесу, розвиток інформаційних технологій, зміна стилю та методів управління внесли значні корективи в зміст, предмет, об'єкти, методи управлінського обліку, що розглядаються як один з видів конкурентних переваг і ключових факторів підвищення ефективності оперативної, тактичної та стратегічної діяльності.

Сучасний управлінський облік сформувався в розвинутої і динамічної галузі наукових знань та практичного досвіду, де останній через емпірично розроблені облікові технології (інструменти, процедури, методики) переважає теоретичні розробки про нього. Це виявляється насамперед в неорганізованості його категорійного апарату, слабкій структурованості базових (концептуальних) компонентів, невизначеності місця серед інших економічних наук.

Вказане протиріччя актуалізує необхідність розробки та обґрунтування концептуальної основи вітчизняного управлінського обліку, приведення його у відповідність до сучасних реалій. Так, на Заході управлінський облік розглядається як технологія формування економічної інформаційної системи для усіх зацікавлених сторін – внутрішніх та зовнішніх, що пов'язано із завданнями, які має вирішувати сучасний бізнес. Розширення технологій управлінського обліку за рахунок оцінки перспектив розвитку діяльності шляхом виявлення можливостей та загроз зовнішнього середовища, сильних та слабких сторін внутрішнього середовища, а також аналіз зміни конкурентної позиції підприємства на ринку сприяли формуванню концепції стратегічного управлінського обліку. З того часу управлінський облік на Заході здійснює акцент на забезпеченні управління економічною інформацією щодо створення цінності (вартості) підприємства та сприянні її стійкому зростанню.

В Україні перехід до ринкової економіки зумовив зростання потреби в обліково-аналітичній інформації як джерелі прийняття управлінських рішень щодо господарської діяльності в умовах невизначеності й ризику. На сьогодні проблемно-дискусійними залишаються питання щодо завдань, предмета, об'єктів, методів управлінського обліку, серед яких головним є віднесення до його компетенцій формування прогностичної (планової, бюджетної) економічної інформації, аналітичної інтерпретації фактичної інформації, а також виявлених відхилень (контрольна інформація).

Отже, враховуючи сучасну парадигму управлінського обліку, що визначається міжнародними положеннями та досвідом усієї західної наукової школи, необхідна поступова її імплементація до вітчизняної моделі управлінського обліку з урахуванням балансу між історичним і перспективним підходом.

К управлінський облік, стратегічний управлінський облік.

ГЕНЕЗИС УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ПЕРСПЕКТИВЫ ЕГО ДАЛЬНЕЙШЕГО РАЗВИТИЯ

Іванков В. Н.,

соискатель кафедры бухгалтерского учета, ГБУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

А В статье исследован генезис управленческого учета как системы экономической информации для удовлетворения потребностей управления, которая позволяет проследить его развитие от простой системы учета затрат до интегрированной концепции генерирования информации о создании ценности (стоимости) бизнеса и использует финансовые (материальные) и нефинансовые (нематериальные) характеристики.

Глобализация и динамизм бизнеса, развитие информационных технологий, изменение стиля и методов управления внесли значительные коррективы в содержание, предмет, объекты, методы управленческого учета, которые рассматриваются как один из видов конкурентных преимуществ и ключевых факторов повышения эффективности оперативной, тактической и стратегической деятельности.

Современный управленческий учет сформировался в развитую и динамичную отрасль научных знаний и практического опыта, где последний из-за эмпирически разработанных учетных технологий (инструменты, процедуры, методики) преобладает над теоретическими разработками о нем. Это проявляется прежде всего в неорганизованности его категориального аппарата, слабой структурированности базовых (концептуальных) компонентов, неопределенности места среди других экономических наук.

Данное противоречие актуализирует необходимость разработки и обоснования концептуальной основы отечественного управленческого учета, приведения его в соответствие с современными реалиями. Так, на Западе управленческий учет рассматривается как технология формирования экономической информационной системы для всех заинтересованных сторон – внутренних и внешних, что связано с задачами, которые должен решать современный бизнес. Расширение технологий управленческого учета за счет оценки перспектив развития деятельности путем выявления возможностей и угроз внешней среды, сильных и слабых сторон внутренней среды, а также анализ изменения конкурентной позиции предприятия на рынке способствовали формированию концепции стратегического управленческого учета. С тех пор управленческий учет на Западе осуществляет акцент на обеспечении управления экономической информацией по созданию ценности (стоимости) предприятия и содействию ее устойчивому росту.

В Украине переход к рыночной экономике обусловил рост потребности в учетно-аналитической информации как источнике принятия управленческих решений по хозяйственной деятельности в условиях неопределенности и риска. На сегодня проблемно-дискуссионными остаются вопросы относительно задач, предмета, объектов, методов управленческого учета, среди которых главным является отнесение к его компетенции формирования прогностичной (плановой, бюджетной) экономической информации,

аналитической интерпретации фактической информации, а также выявленных отклонений (контрольная информация). Итак, учитывая современную парадигму управленческого учета, которая определяется международными положениями и опытом всей западной научной школы, необходима постепенная ее имплементация в отечественную модель управленческого учета с учетом баланса между историческим и перспективным подходом.

▣ управленческий учет, стратегический управленческий учет.

GENESIS OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND PROSPECTS OF ITS FURTHER DEVELOPMENT

Ivankov V. M.,

Degree Candidate of the Department of Accounting, SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman»

- ▣ The article researches the genesis of management accounting as the system of economic information for satisfying managerial needs that allows monitoring its development: from a simple cost accounting system to an integrated concept of generating the information regarding adding value to the business, which uses financial (material) and nonfinancial (nonmaterial) characteristics. The globalization and dynamism of the business, development of information technologies, change of the management style and methods made considerable adjustments to the content, subject, objects, methods of the management accounting, which are considered as one of the types of competitive advantages and key factors for enhancing effectiveness of operational, tactical and strategic activities. The modern management accounting was formed into a developed and dynamic field of scientific expertise and practical experience, where the latter prevails over theoretical insights into it due to empirically developed accounting technologies (instruments, procedures, methodologies). It becomes apparent primarily in the disorganization of its categorical framework, weak structure of basic (conceptual) components, uncertainty of its place among other economic sciences. The said contradiction actualizes the necessity of development and substantiation of the conceptual framework of national management accounting, its alignment with the realities of modern life. So, in the West, the management accounting is considered as the technology for developing economic information system for all the parties concerned, both internal and external, which is related to the challenges that the business should deal with. The expansion of management accounting technologies through the assessment of prospects of development of activities through finding opportunities and threats of external environments, strengths and weaknesses of internal environment, as well as analysis of the change of company's competitive market position contributed to development of a concept of strategic management accounting. Since then, the management accounting in the West lays emphasis on providing management with economic information regarding adding value to the company and contributing to its sustainable growth. In Ukraine, the transition to market economy gave rise to the need in accounting and analytical information as the source for management decision making regarding business activities under uncertainty and risk. Currently, the issues regarding tasks, subject, objects, methods of the management accounting, among which the main is its placement under the competence of preparation of forecasting (planning, budgetary) economic information, analytical interpretation of actual information as well as found deviations (control information) remain problematic and debatable. Therefore, taking into account the modern paradigm of management accounting, which is determined by international statements and experience of the whole western scientific school, there is a need in its gradual implementation into the national model of management accounting, taking into account the balance between historical and forward-looking approach.
- ▣ management accounting, strategic management accounting

Погляд на проблему та аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальновизнаною інформаційною системою, що забезпечує потреби керівників для розробки і прийняття управлінських рішень, є управлінський облік. Інформація, яка отримується в системі управлінського обліку, відображає всі особливості роботи підприємства, розкриває економічні, технічні та технологічні можливості виробництва і внутрішньовиробничі відносини.

Проблеми теорії та практики управлінського обліку в Україні досліджували у своїх працях П. Атамас, О. Бородкін, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, П. Гарасим, С. Голов, Г. Журавель, П. Куцик, С. Легенчук, Л. Нападовська, В. Панасюк, Г. Партин, А. Пилипенко, М. Пушкар, В. Сопко, П. Хомин, М. Чумаченко, А. Шайкан та інші.

Теоретичні та методичні основи управлінського обліку закладені в працях таких західних авторів: Х. Андерсен, І. Ансофф, Ч. Апчерч, Е. Аткинсон, К. Друрі, Р. Ентоні, Р. Каплан, Д. Колдуелл, Б. Нідлз, Д. Нортона, Б. Райан, Дж. Ріс, Д. Хасбі, Р. Хілтон, Ч. Хорнгерн, Дж. Фостер, К. Уорд, А. Чандлер та багатьох інших.

Проте залишилося багато теоретичних та практичних аспектів, які вимагають уточнення та застосування нових підходів до їх обґрунтування.

Мета. Дослідження генезису управлінського обліку як системи економічної інформації для забезпечення потреб управління та інших зацікавлених сторін. Визначення перспективи подальшого розвитку управлінського обліку для бізнесу України.

Виклад основного матеріалу. У західному розумінні управлінський облік – це своєрідна технологія організації економічної інформаційної системи підприємства, яка спрямована на зацікавленого користувача – як внутрішнього (менеджерів, власників, працівників), так і зовнішнього (інвесторів, кредиторів, громаду), що пов'язано із колом завдань, які має вирішувати сучасний бізнес стосовно не лише внутрішніх потреб, а й суспільства в цілому.

На відміну від зарубіжних країн з розвинутою ринковою економікою, що має значний досвід та

стали традиції в галузі управлінського обліку, саме поняття «управлінський облік» з'явилося в Україні лише на початку 90-х років ХХ століття. На той час вийшли праці деяких зарубіжних авторів у російському перекладі: К. Друрі «Управлінський і виробничий облік» (1993) [1], Б. Нідлза «Принципи бухгалтерського обліку» (1994) [2], Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Фостера «Бухгалтерський облік: управлінський аспект» (1995) [3].

Пізніше, після ознайомлення з досвідом західних колег, були опубліковані праці з управлінського обліку українських авторів, зокрема В. Сопко (1995) [4], М. Пушкаря (1995) [5], С. Голова, В. Єфіменко (1996) [6], Л. Нападовської (1999) [7], Ф. Бутинця, Л. Чижевської, Н. Герасимчука (2000) [8], П. Гарасима, Г. Журавля, П. Хомина (2003) [9] та інших.

Перехід України до ринкової економіки зумовив зростання потреби в обліково-аналітичній інформації як джерелі прийняття управлінських рішень щодо господарської діяльності в умовах невизначеності й ризику.

Тому вперше термін «управлінський облік» на офіційному рівні було застосовано у 1999 році в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10], де останній визначається як «внутрішньогосподарський (управлінський) облік». Згідно з цим документом вказаний облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Крім того, регламентування цього виду обліку за ст. 8 зазначеного Закону державою не здійснюється, а передбачається, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

За цей час провідні науковці й фахівці з обліку визначали роль і місце управлінського обліку в системі бухгалтерської та економічної інформації, її цілях та завданнях, функціях, принципах та методах, самого предмета та об'єктів такого виду обліку, можливості й необхідності державного або загального врегулювання.

Тривалий час точилася дискусія щодо сутності управлінського обліку, розкриття якої дозволяє визначати його предмет, об'єкти, функції, завдання та усі інші атрибути наукової дисципліни.

Так, деякі вчені ототожнювали управлінський облік з виробничим та виступали за розгляд поняття у системі бухгалтерського обліку як його органічної аналітичної частини (О. Бородкін, Б. Валуєв, Я. Соколов та інші) [11, 12, 13]. А управлінський облік – це в першу чергу облік і калькулювання власних витрат та витрат агентів і лише

в другу – перспективний аналіз господарської діяльності. Останній призводить до ототожнення функцій обліку і прогнозування, що не властиве обліку, на думку Б. Валуєва [12].

На ототожнення функцій управлінського обліку західної моделі з функціями прогнозування (планування) вказували усі дослідники того часу, як прихильники виокремлення управлінського обліку з системи бухгалтерського обліку, так і його противники.

Так, прихильниками виокремлення управлінського обліку з бухгалтерського були В. Івашкевич, В. Палій, М. Чумаченко [14, 15, 16].

На думку В. Палія [15, с. 60] та С. Ніколасової [17, с. 18], управлінський облік не може ототожнюватися з виробничим обліком, оскільки він становить собою облік і аналіз витрат дійсності та майбутнього.

М. Чумаченко вважав, що виокремлення управлінського обліку з бухгалтерського не порушує єдності системи бухгалтерського обліку, тому що йдеться не про методологічні, а про організаційні зміни. Також М. Чумаченко визнавав, що цей вид обліку розвивається і приєднує до себе необлікові функції (прогнозування, планування, нормування, аналіз собівартості) [16, с. 45].

В. Сопко вважає управлінський облік не окремим напрямом бухгалтерського обліку, а функціонально інтегрованим за аналітичними рахунками витрат і доходів, які розкривають ефективність придбання ресурсів, їх переробку, технологічні й організаційні рішення, мотивацію та відповідальність [18, с. 361].

Отже, на той час одна група вчених вважала управлінський облік інтерпретацією виробничого обліку, а тому не вбачала сенсу в його виокремленні у самостійний вид обліку. Друга група вчених виокремлювала управлінський облік з бухгалтерського, але вважала його виробничим – як ретроспективним, так і перспективним. Третя група вчених виокремлювала управлінський облік з бухгалтерського і визначала його як частину системи управління, якій властиві додаткові функції прогнозування, планування, аналізу тощо. А четверта група вчених уявляла управлінський і бухгалтерський облік як дві інформаційні системи, що функціонують окремо.

За офіційною термінологією Інституту управлінських бухгалтерів (*Institute of Management Accounting, IMA*) США, відповідно до Стандартів управлінського обліку (*Statements on Management Accounting, SMA*) управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації

та подання фінансової інформації, необхідної управлінській ланці підприємства для здійснення планування, оцінки і контролю господарської діяльності [19].

Згідно з наведеним визначенням *ІМА* процедурами управлінського обліку є [19]:

ідентифікація – визнання й оцінка господарських операцій та інших економічних подій відповідно до процедур бухгалтерського обліку;

вимірювання – кількісне подання, зокрема попередні оцінки господарських операцій або інших економічних подій, які відбулися, або прогнозна оцінка тих подій, які можуть відбутися;

накопичення – впорядковані та послідовні записи і класифікація господарських операцій та інших економічних подій;

аналіз – обґрунтування необхідності формування тих чи інших звітів та їх зв'язок з іншими економічними подіями і ситуаціями;

підготовка та інтерпретація – багатоцільове узгодження облікових та/або планових даних для подання інформації, складеної послідовно і логічно, включаючи, якщо це доречно, висновки на основі цих даних;

подання – підготовка значущої інформації управлінській ланці та іншим споживачам для внутрішнього використання.

Таке визначення управлінського обліку свідчить про широке використання методів бухгалтерського обліку не лише ретроспективно, а й перспективно, що надає йому можливість застосовувати більш широкий набір аналітичних інструментів, ніж це встановлено регулюючими органами.

Це підтверджується й функціями управлінського обліку, що визначені положеннями Королівського інституту спеціалістів з управлінського обліку (*Chartered Institute of Management Accountants, CIMA*) Великої Британії, де крім процедур реєстрації минулих подій бухгалтерський облік включає аналіз та інтерпретацію облікової інформації як моделі майбутніх результатів діяльності [20].

Отже, незалежно від підходу до функцій управлінського обліку значна частина інформації продовжує формуватися в системі рахунків бухгалтерського обліку, а тому управлінський облік зберігає опосередкований зв'язок з бухгалтерським (фінансовим) обліком.

Історичні аспекти управлінського обліку досить детально досліджені в багатьох працях зарубіжних та вітчизняних науковців, джерелами виникнення і становлення якого визначені періоди промислового розвитку людства: друга половина XIX століття і сучасний, XX – початок XXI століття.

За даними *ІМА*, процес розширення предметної галузі управлінського обліку західної моделі дозволяє виокремити чотири основні стадії: зародження, формування, розвиток та інтеграцію.

Процес розширення наочно представлений у вигляді етапів його розвитку. А саме:

- *1-й етап – до 1950 року.* Метою управлінського обліку було визначення витрат і їх фінансовий контроль шляхом методів бюджетування та калькулювання собівартості;
- *2-й етап – до 1965 року.* Метою управлінського обліку стає надання інформації для планування і контролю шляхом використання методів аналізу прийняття рішень та обліку витрат за центрами відповідальності;
- *3-й етап – до 1985 року.* Увага концентрується на скороченні витрат ресурсів, задіяних у бізнес-процесах, шляхом використання методів процесного аналізу та більш точних систем управління витратами;
- *4-й етап – до 1995 року.* Увага концентрується на концепціях управління створенням додаткової вартості шляхом застосування методів оцінки і прогнозування показників вартості, управління організаційними інноваціями та капіталізацією знань.

Проведене дослідження еволюції управлінського обліку підтверджує висновок М. Чумаченка щодо його природи не як результату «штучного поділу інтегрованої системи обліку», а як цілеспрямованого розвитку обліку, що перетворився на надійного постачальника обробленої інформації для потреб управління, участі бухгалтера в бригаді управління як розробника проектів управлінських рішень [16, с. 6].

У цьому контексті необхідно повернутися до більш детального розгляду третього і четвертого етапів представленої еволюції предметної галузі управлінського обліку, оскільки саме у ці періоди відбулося формування нової концепції управлінського обліку як системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту.

Традиційна система управлінського обліку до кінця 70-х – початку 80-х років XX століття становила собою систему ретроспективного (фактичного) обліку й калькулювання витрат за центрами відповідальності на основі систем «стандарт-костинг» (*Standard Costing*), «директ-костинг» (*Direct Costing*).

Дані, одержані в такий системі обліку, використовувалися для оцінки господарської діяльності, контролю виконання управлінських рішень, а також для розробки перспективних планів (довгострокових та поточних), спираючись на

екстраполяційні прогнози, які враховували фактори, що сприяють розвитку.

Таким чином, вітчизняна система бухгалтерського обліку та її складова – управлінський (виробничий) облік – відрізнялись від західної моделі лише виконанням функцій планування, аналізу та контролю рішень. Означене було обумовлено соціалістичною системою поділу економічних функцій управління в умовах планового ведення господарської діяльності.

Щодо західної моделі управлінського обліку, то існування зазначених концепцій на той час обумовлено тим навколишнім середовищем, в якому працювали суб'єкти господарювання. А саме: відносна стабільність, низька конкуренція товаровиробників схожої продукції, великі за обсягом споживчі ринки, які дозволяли стабільне зростання попиту, що призводило лише до цінової конкуренції. Отже, було важливо управляти показниками витрат і собівартості продукції, а потрібної рентабельності досягати за рахунок зростання обсягу випуску продукції (ефект масштабу).

Зростання конкуренції спонукало підприємства до пошуків нових методів управління і відповідно до них – нових концепцій управлінського обліку як систем інформаційного забезпечення. В умовах невизначеності зовнішнього середовища та жорсткої конкуренції головними показниками стають не лише витрати, собівартість та обсяг виготовленої продукції, а й маркетингове дослідження ринку, результатом якого стає диверсифікація товарних ринків, продукції та сервіс для клієнтів. Підприємства мають визначати стратегічні цілі як ключові фактори успіху в конкуренції або «потенціали успіху» задля розробки й реалізації відповідної стратегії, на що має бути спрямована вся система управлінського обліку.

Стратегічне управління базується на оцінюванні перспектив розвитку діяльності шляхом виявлення можливостей та загроз зовнішнього середовища, сильних та слабких сторін внутрішнього середовища, а також на аналізі зміни конкурентної позиції підприємства на ринку.

Означені підходи в управлінні сприяли формуванню концепції стратегічного управлінського обліку (*Strategic Management Accounting*).

Вперше термін «стратегічний управлінський облік» з'явився 1981 року, коли К. Сіммондс запропонував його для опису процесу «представлення й аналізу даних управлінського обліку про бізнес та його конкурентів з метою реалізації й контролю бізнес-стратегії» [21].

Таким чином, розширення технологій традиційного управлінського обліку за рахунок

маркетингової складової (оцінки зовнішнього середовища, споживчих ринків і конкурентів) відбувалося і розвивалося у цьому напрямі.

З того часу концепції стратегічного управлінського обліку здійснюють акцент на інформаційному забезпеченні управління створенням цінності (вартості) підприємства та сприянням її стійкому зростанню. Так з'явилися: концепція вартісно-орієнтованого управління (*Value Based Management, VBM*); концепція розрахунку витрат за ланцюгом створення цінності (вартості) (*Value Chain*); концепція калькулювання витрат за життєвим циклом продукту (*Life-Cycle Costing*); концепція цільового (прогнозного) калькулювання, таргет-костинг (*Target Costing*); концепція калькулювання за видами діяльності, АВ-костинг (*Activity-Based Costing*); метод інжинірингу та реінжинірингу бізнес-процесів – згідно з теорією реорганізації бізнес-процесів (*Business Process Reengineering Theory*); концепції інтегрованих систем стратегічних показників за фінансовими та нефінансовими характеристиками.

Отже, на сьогодні можна зазначити, що обидва види бухгалтерського обліку (фінансовий та управлінський) функціонують, доповнюючи один одного інформаційно.

На нашу думку, факт можливості використання систем калькулювання витрат, зокрема, за видами діяльності (АВ-костинг), за ланцюгом створення цінності (вартості) з системою фінансового обліку, не можна заперечувати, оскільки витрати в цих системах калькулювання є фінансовими (матеріальними) показниками собівартості продукції.

Таким чином, зазначені системи калькулювання можуть у подальшому стати містком, який поєднає обидві системи стратегічного управлінського обліку і фінансового обліку в єдину систему якісно нового бухгалтерського обліку.

На заваді цьому інтеграційному процесу стоїть регламентованість ведення фінансового обліку, насамперед в частині обліку витрат, та положення з використання плану рахунків бухгалтерського обліку.

Зокрема, за національними положеннями бухгалтерський фінансовий облік витрат за передбачає поділ виробничих витрат на прямі (змінні) та непрямі (постійні) витрати за методом розширеного директ-костингу. Тому собівартість продукції, що визначена за цим методом, суттєво відрізняється від собівартості, сформованої за методом АВ-костингу (за видами діяльності). Також регламентація застосування позабалансових рахунків не дозволяє їх використання як карток обліку нефінансових (нематеріальних) показників, що

є факторами формування витрат як фінансових (матеріальних) характеристик процесу створення цінності (вартості).

А тому дані бухгалтерського (фінансового) обліку, які спрямовані на оцінку минулих подій, що надають уявлення про діяльність підприємства за звітний період (щоквартальний та рік), не є цілком придатними для оцінки роботи підприємства в теперішньому і майбутньому часі. Для цих цілей має використовуватися система управлінського обліку як джерело релевантної економічної інформації.

У цьому сенсі необхідно зазначити, що теоретична розробленість вітчизняної системи бухгалтерського обліку, яка склалася за радянські часи і зазнала змін лише в частині її фінансової складової задля відповідності кращим світовим практикам (введення національних положень, стандартів обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності), практично залишилася без змін стосовно її управлінської складової, що зародилася як виробничий облік і законодавчо визнана сьогодні як внутрішньогосподарський (управлінський) облік.

Проблемно-дискусійними залишаються питання щодо завдань, предмета, об'єктів, методів управлінського обліку, серед яких головним є віднесення до його компетенцій формування прогнозової (планової, бюджетної) економічної інформації, аналітичної інтерпретації фактичної інформації, а також виявлених відхилень (контрольна інформація).

Ця проблема впливає із завдань бухгалтерського (фінансового) обліку щодо отримання інформації про реальні факти господарського життя як події, що вже відбулися і призвели до змін у господарських засобах та джерелах їх утворення. А також умовні факти господарського життя як події, що можуть відбутися із високою ймовірністю і призведуть до таких змін, де останні відомі в обліку як забезпечення з невизначеною сумою та/або часом настання, а також формуються в обліку як різні резерви (резерв сумнівних боргів, резервний капітал).

Зазначені об'єкти бухгалтерського обліку мають різні вимірники – натуральні, трудові, грошові, що надає можливість їх використання у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку як факторів створення цінності (вартості) підприємства – фінансових (матеріальних) у вартісній оцінці та нефінансових (нематеріальних) – у натуральній (кількісній) оцінці. Також із урахуванням сучасних інформаційних технологій ці фактори створення цінності (вартості) підприємства є фактами господарського життя, які можна представляти за досить

короткий проміжок часу (день, тиждень, місяць). Таким чином, інформаційні можливості вітчизняного внутрішньогосподарського (управлінського) обліку у забезпеченні потреб управління у фактичній економічній інформації досить широкі.

Як вже зазначалося, використання в західній моделі управлінського обліку прогнозової (планової, бюджетної) та аналітичної інформації пов'язане із ототожненням деяких функцій управління з їх інформаційним забезпеченням прийняття управлінських рішень в управлінському обліку.

До основних функцій управління відносять: прогнозування (планування), контроль, оцінку (аналіз), організацію, координацію (комунікацію) і мотивацію (стимулювання) [22, с. 68]. Тобто до функцій управлінського обліку західної моделі, крім безпосередньо функції забезпечення фактичною економічною інформацією, віднесені підготовка і представлення прогнозової інформації (функція планування), аналітична інтерпретація фактичної інформації як внутрішнього, так і зовнішнього середовища підприємства (аналітична (оціночна) функція), виявлення відхилень фактичної інформації від планової та оцінка їх причин з передбаченням можливих тенденцій розвитку (контрольна та аналітична (оціночна) функція).

Крім того, підготовка і представлення прогнозової інформації (функція планування) передбачають застосування аналітичних інструментів, а тому нерозривно пов'язані з аналітичною (оціночною) функцією. Взагалі аналітична (оціночна) функція процесу управління представлена в західній моделі управлінського обліку як складова планової та контрольної функції. А облік економічної інформації ґрунтується на використанні прогнозової (планово-аналітичної), фактичної (обліково-аналітичної) інформації, а також обліку відхилень фактичної інформації від прогнозової (контрольно-аналітична інформація).

Таким чином функція забезпечення економічною інформацією прийняття управлінських рішень в управлінському обліку західної моделі включає облік прогнозової (планової), фактичної та контрольної інформації, що дозволяє реалізовувати й три інші функції управління – організацію, координацію (комунікацію) і мотивацію (стимулювання). Особливо важливими є комунікативні можливості управлінського обліку щодо представлення звітних показників з урахуванням організаційної структури підприємства та наданих менеджерам різного рівня управління повноважень й відповідальності (функція мотивації) шляхом формування управлінської звітності за центрами відповідальності.

Залежність функцій управлінського обліку західної моделі від функцій управління обумовлена її безперервним розвитком в ринкових умовах і може розглядатися як ринкова модель управлінського обліку. Водночас вітчизняна модель внутрішньогосподарського (управлінського) обліку розвивається в перехідних ринкових умовах і може розглядатися як перехідна модель управлінського обліку.

На нашу думку, інформаційні потреби управління навіть в умовах перехідної ринкової економіки значно розширили предметну галузь вітчизняного внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, поступово виводячи останній з виробничого обліку (визнання витрат виробництва та калькулювання собівартості) на рівень оцінки (аналізу) результатів та їх прогнозування (планування, бюджетування).

Тому вітчизняна модель управлінського обліку історично розвивалась як обліково-аналітична модель – обліково-аналітичне забезпечення фактичною економічною інформацією потреб управління та інших потреб зацікавлених сторін із урахуванням нових облікових і аналітичних методів одержання такої інформації. А далі як контрольно-аналітична модель – виявлення відхилень фактичної (обліково-аналітичної) інформації від прогнозної (планово-аналітичної) та оцінка їх причин з формуванням проекту управлінського рішення.

Означене значно розширює предметну галузь вітчизняної моделі управлінського обліку як складової системи бухгалтерського обліку, наділяючи останній оціночною та контрольною функцією процесу управління шляхом формування обліково-аналітичної та контрольно-аналітичної інформації задля прийняття управлінських рішень.

Подальше застосування нових аналітичних інструментів щодо передбачення (прогнозування) можливих тенденцій розвитку як реагування на фактичну контрольно-аналітичну інформацію та моделювання прогнозного сценарію, на основі якого має здійснюватися корегування стратегічних та поточних планів, наділить вітчизняну модель управлінського обліку прогнозною функцією управління та дозволить здійснювати облік планово-аналітичної інформації. Це у свою чергу повністю замкне інформаційне забезпечення циклу управління – прогнозування (стратегія, план, виконання, оцінка, корегування) на системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Такий підхід має розглядатися як перспективний щодо подальшого розвитку вітчизняної моделі внутрішньогосподарського (управлінського)

обліку, неминуха еволюція якого за умов побудови ринкової моделі господарювання в Україні призведе до вирівнювання обох моделей управлінського обліку – вітчизняної і західної.

Дослідження тенденцій подальшого розвитку стратегічного управлінського обліку західної моделі свідчить про початок нової – п'ятої стадії еволюції управлінського обліку, яка почалася в останнє десятиліття і яку ми пропонуємо визначати як конвергенцію (зближення).

Стосовно облікових систем конвергенцію фінансового обліку та стратегічного управлінського обліку пропонуємо визначати як інтеграцію фінансової та управлінської звітності в єдину звітну систему, а також об'єднання представлених ними даних в загальний звітний продукт – інтегровану звітність.

Ця обставина пов'язана насамперед з глобалізаційними процесами в економіці країн, обмеженістю природних ресурсів, прискоренням інноваційних процесів, зростанням диверсифікаційних процесів в економічних системах країн, розвитком складних інтегрованих бізнес-структур (корпорацій, холдингів). Означене ставить перед управлінською системою підприємств серйозні виклики щодо подальшого інвестування у створення цінності (вартості) та сприяння її зростанню. Вирішення цього завдання потребує відповідної системи економічної інформації, що генерується управлінським обліком, а також змін у фінансовому обліку, особливо в частині представлення фінансової звітності.

Дослідження зарубіжних авторів свідчать про приділення ними уваги видозміненню стратегічного управлінського обліку, що проходить в контексті зовнішньої фінансової звітності, а саме її трансформації у звітність про сталий розвиток, соціальну звітність та інтегровану звітність.

Міжнародний стандарт «Інтегрована звітність» (*Integrated Reporting*) [23], який вийшов у грудні 2013 року, був розроблений Міжнародною радою з інтегрованої звітності (*International Integrated Reporting Council*). Застосування цього стандарту зможе суттєво збільшити інвестиційну привабливість компаній за рахунок надання вичерпної і прозорої інформації щодо характеристик впливу факторів створення цінності (вартості) за шістьма видами капіталу – фінансового, виробничого, людського, інтелектуального, природного і соціального, ефективна взаємодія яких генерує майбутні грошові потоки.

Отже, стратегічний управлінський облік найближчим часом має стати основним каналом представлення інформації щодо підготовки як

стратегічної, так і інтегрованої звітності, що сприятиме поступовій конвергенції (зближенню) управлінського й фінансового обліку.

За офіційною термінологією *СИМА* стратегічний управлінський облік визначається як форма управлінського обліку, в якій головна увага приділяється інформації, що пов'язана з зовнішніми стосовно фірми факторами, а також нефінансовій інформації і інформації з внутрішніх джерел [24].

Ураховуючи, що бухгалтерський облік в Україні законодавчо регламентований в частині фінансового обліку, бухгалтерський облік як система економічної інформації може розвиватися за рахунок вартісних концепцій управлінського обліку, які ґрунтуються на фінансових (матеріальних) показниках витрат, та інтегрує принципи фінансового менеджменту. Цей тип управлінського обліку залишає без належної уваги інтегровані системи показників нефінансового характеру й інші інструменти стратегічного та ризик-менеджменту.

Крім того, створення цінності (вартості) організації і сприяння її зростанню мають розглядатися як ціль ведення стратегічного управлінського обліку. А тому, на нашу думку, стратегічний управлінський облік має розглядатися як процес генерації (ідентифікація, збирання, вимір й накопичення), оцінки (аналіз), представлення (підготовка, інтерпретація, надання) та зберігання економічної інформації задля формування стійкої системи прийняття управлінських рішень із створення цінності (вартості) підприємства та сприяння її стабільному зростанню, що дозволить планувати, впроваджувати та контролювати реалізацію стратегій з урахуванням цілей усіх зацікавлених сторін.

Розкриття сутності стратегічного управлінського обліку дозволяє розкрити глобальні принципи західної моделі управлінського обліку.

По-перше, звернімося до проекту положення «Глобальні принципи управлінського обліку» [25], в якому виокремлені три групи принципів управлінського обліку як набір тверджень, що визначають його фундаментальні цінності, якості, норми і характеристики.

Перша група глобальних принципів стосується вимог ведення обліку щодо генерації релевантної (суттєвої) інформації, яка передбачає збалансованість (узгодженість) інформації: за стадіями облікового процесу (ідентифікація, збирання, оцінка, представлення та зберігання); у часі (минула, теперішня, майбутня); у середовищі (внутрішнє, зовнішнє) та у взаємозв'язку (фінансова, нефінансова).

Остання характеристика стосується причино-наслідкового зв'язку між фінансовими

(матеріальними) показниками та чинниками їх формування – нефінансовими (нематеріальними) показниками як факторами створення цінності (вартості) організації. Також перша група глобальних принципів стосується якісних характеристик звітної інформації, що відомі як доречність, достовірність, дохідливість, зіставність (порівнянність) та поділені на дві складові: вимоги корисності та вимоги цінності інформації.

Так, корисність інформації дістає прояв у тих якісних властивостях, якими вона має володіти: відповідати рішенням та особам, що їх приймають; бути базисом (основою) для прийняття рішення та бути зрозумілою для осіб, що їх приймають; бути ретельно підбраною (ранжируваною, відфільтрованою та відсортованою).

Цінність інформації вимірюється релевантністю, точністю, послідовністю і своєчасністю; полягає у тому, що вона має бути захищеною (конфіденційною) і підготовленою до моменту прийняття рішення та обумовленою контекстом (середовищем і подіями), в якому це рішення приймається; а також бути порівнянною – вміщувати дані минулого і поточного періодів; представляти фактичні й прогностичні дані не лише фінансового, а й маркетингового характеру – дані щодо лінійки продукції, місткості ринків, каналів збуту, клієнтів, постачальників, контрагентів, партнерів тощо; володіти кількісно-якісними характеристиками.

Друга група глобальних принципів стосується моделювання процесу створення цінності (вартості) організації. А саме моделювання, оцінки і пріоритизації можливостей задля вибору ключових факторів успіху в конкуренції (потенціали успіху) на основі детального розуміння цілей, ризиків, бізнес-моделі та ланцюга створення вартості, а також задля виявлення причинно-наслідкового зв'язку між ресурсами на вході та результатами на виході. Отже, ця група принципів пов'язана з прогностичною функцією управлінського обліку щодо розробки стратегії та визначення зв'язку між витратами, пов'язаними із створенням цінності (вартості), та доходами як результатами їх використання з метою їх поточного планування.

Третя група глобальних принципів стосується побудови ефективної комунікації задля прийняття та контролю управлінських рішень. Ефективна комунікація передбачає формування такої системи управлінської звітності, яка забезпечить удосконалення процесу прийняття рішень в межах реалізації стратегії за усіма ієрархічними рівнями управління, а також сприятиме формуванню стійкого комунікативного зв'язку з усіма зацікавленими

сторонами (внутрішніми й зовнішніми користувачами інформації).

Означені принципи мають не тільки вивести управлінський облік на новий якісний рівень інформаційного забезпечення розробки й реалізації стратегій різними бізнес-структурами (корпораціями, іншими об'єднаннями та підприємствами) та представлення публічної інформації усім зацікавленим сторонам (стратегічна управлінська звітність), а також сприяти конвергенції систем управлінського й фінансового обліку шляхом інтеграції подібних якісних характеристик та змісту фінансової й управлінської звітності в інтегровану звітність.

Розширений підхід до функцій управлінського обліку та принципів його ведення за західною науковою школою вимагає відповідного підходу й до його інструментарію, що визначає його сутність та принципи дії.

Так, управлінський облік застосовує процедури й інструменти суміжних з ним наук щодо генерування й представлення фактичної, оціночної, контрольної і прогнозної економічної інформації. Отже, метод управлінського обліку становить собою міждисциплінарний інструментальний апарат, сукупне застосування елементів якого дозволяє всебічно досліджувати минулі, теперішні й майбутні економічні процеси підприємств.

Під інструментальним апаратом (інструментарієм) управлінського обліку необхідно розуміти сукупність прийомів, способів, методів як шляхів вирішення завдань з реалізації стадій облікового процесу щодо прогнозної, фактичної, оціночної та контрольної економічної інформації, необхідної для формування стійкої системи прийняття управлінських рішень із створення цінності (вартості) підприємства та сприяння її стабільному зростанню.

Таким чином, набір інструментів управлінського обліку залежить від встановлених управлінських цілей і вирішуваних завдань щодо формування релевантної інформації. Його вибіркова цінність окремих складових залежно від корисності і цінності представленої інформації формується під впливом двох груп факторів – предметної сфери застосування та цільової інформаційної потреби усіх зацікавлених сторін, що обумовлені специфікою виду економічної діяльності.

Висновки. У праці досліджено генезис управлінського обліку як системи економічної інформації для задоволення потреб управління, що дозволяє простежити його розвиток від простої системи обліку витрат до інтегрованої концепції

генерування інформації щодо створення цінності (вартості) бізнесу, що використовує фінансові (матеріальні) та нефінансові (нематеріальні) характеристики.

Глобалізація та динамізм бізнесу, розвиток інформаційних технологій, зміна стилю та методів управління внесли значні корективи в зміст, предмет, об'єкти, методи управлінського обліку, що розглядаються як один із видів конкурентних переваг і ключових факторів підвищення ефективності оперативної, тактичної та стратегічної діяльності.

Сучасний управлінський облік сформувався в розвинуту і динамічну галузь наукових знань і практичного досвіду, де останній через емпірично розроблені облікові технології (інструменти, процедури, методики) переважає теоретичні розробки про нього. Це дістає прояв насамперед в неорганізованості його категорійного апарату, слабкій структурованості базових (концептуальних) компонентів, невизначеності місця серед інших економічних наук.

Вказане протиріччя актуалізує необхідність розробки та обґрунтування концептуальної основи вітчизняного управлінського обліку, приведення його у відповідність до сучасних реалій.

Так, на Заході управлінський облік розглядається як технологія формування економічної інформаційної системи для усіх зацікавлених сторін – внутрішніх та зовнішніх, що пов'язано із завданнями, які має вирішувати сучасний бізнес.

Розширення технологій управлінського обліку за рахунок оцінки перспектив розвитку діяльності шляхом виявлення можливостей та загроз зовнішнього середовища, сильних та слабких сторін внутрішнього середовища, а також аналіз зміни конкурентної позиції підприємства на ринку сприяли формуванню концепції стратегічного управлінського обліку.

З того часу управлінський облік на Заході здійснює акцент на забезпеченні управління економічною інформацією щодо створення цінності (вартості) підприємства та сприянні її стійкому зростанню, що дозволяє прогнозувати, впроваджувати та контролювати реалізацію обраних стратегій з урахуванням цілей усіх зацікавлених сторін.

Ураховуючи сучасну парадигму управлінського обліку, що визначається міжнародними інституціями, положеннями та досвідом усієї західної наукової школи, необхідна поступова її імплементація до вітчизняної моделі управлінського обліку з урахуванням балансу між історичним і перспективним підходом.

1. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002. – 1071 с.
2. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 1993.
3. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 2002.
4. Сопко В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В. Сопко. – К., 1999. – 498 с.
5. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
6. Голов С. Ф. Фінансовий та управлінський облік / С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко. – К.: ТОВ «Автотехсервіс», 1996. – С. 514.
7. Нападовська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 355 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: Курс лекцій: навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир: ПП «Рута», 2000. – 448 с.
9. Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах [Текст]: навч. посібник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 522 с.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
11. Бородин О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О. Бородин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45–53.
12. Валуев Б. И. Некоторые актуальные направления развития учета – управленческий аспект / Б. И. Валуев // Финансы, облік і аудит: збірник наук. праць. Спец. випуск / Відп. ред. В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 89–94.
13. Соколов Я. В. Управленческий учет: миф или реальность? / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 50–52.
14. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В. Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
15. Палий В. Ф. Развитие методологии управленческого учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – С. 52–55.
16. Чумаченко М. Управлінський облік потребує підтримки / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3–7.
17. Николаева О., Алексеева О. Стратегический управленческий учет / О. Николаева, О. Алексеева. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
18. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ. – 2006. – 526 с.
19. Стандарты управлінського обліку Інституту управлінських бухгалтерів США (Institute of Management Accounting, IMA) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.imanet.org/insights-and-trends/statements-on-management-accounting?ssopc=1>.
20. Управленческий учет: официальная терминология СИМА: пер. с англ. Диплом. ин-т бухгалтеров по управлен. учету; науч.-ред. совет: А. Д. Шеремет (пред.) и др. – М.: ФБК-Пресс. – 2004. – 198 с.
21. Simmonds K. Strategic management accounting / K. Simmonds // Management Accounting. – 1981. – Vol. 59 (4). – P. 26–29.
22. Иванов В. В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В. В. Иванов, О. К. Хан. – М.: Инфра-М, 2007. – 206 с.
23. Міжнародний стандарт «Інтегрована звітність» (Integrated Reporting) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-the-international-ir-framework.docx_en-us_ru-ru.pdf.
24. Международные принципы управленческого учета [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cimaglobal.com/principles>.
25. Global management accounting principles. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organizations [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/globalmanagement-accounting-principles.pdf>.

1. Drury, K. (2002). Management and Cost Accounting. Moscow, Audit, UNITY, 2002, 1071 p.
2. Needles, B., Anderson, H. and Caldwell, J. (1993). Principles of Accounting. Moscow, Finance and Statistics.
3. Horngern, C. and Foster, J. (2002). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Moscow, Finance and Statistics.
4. Sopko, V. (1999). Accounting: Textbook. Kyiv, 498 p.
5. Pushkar, M.S. (2006). Creative Accounting (Creating Information for Managers): Monograph. Ternopil, Carte-Blanche, 334 p.
6. Golov, S.F. and Efimenko, V.I. (1996). Financial and Management Accounting. Kyiv, Avtotechsegvis LLC, 514 p.
7. Napadovska, L.V. (2000). Management Accounting. Dnipropetrovs'k, Science and Education, 355 p.
8. Butynets, F.F., Chyzhavska, L.V. and Gerasymchuk, N.V. (2000). Financial and Management Accounting: Lecture Course: Textbook for Students. Zhytomyr, Ruta PC, 448 p.
9. Garasym, P.M., Zhuravel, G.P. and Khomyn, P.Y. (2003). Financial, Management and Tax Accounting in Business Entities [Text]: Textbook. Ternopil, Economic Opinion, 522 p.
10. On Accounting and Reporting in Ukraine; Verkhovna Rada of Ukraine; Law dated 16.07.1999 № 996-XIV [Electronic resource]. – Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
11. Borodkin, O. (2001). «Internal (Management) Accounting: Concept and Organization», Accounting and Audit, no. 2, pp. 45–53.
12. Valuev, B.I. (2006). «Some Actual Development Trends of Accounting: A Managerial Emphasis», Finance, Accounting and Audit: Collection of Scientific Works. Special Edition, Responsible Editor V.G. Linyk, Kyiv, KNEU, pp. 89–94.
13. Sokolov, Y.V. (2000). «Management Accounting: Myth or Reality?», Accounting, no. 18, pp. 50–52.
14. Ivashkevich, V.B. (2003). Management Accounting: Textbook for Universities. Moscow, Yurist, 618 p.
15. Paliy, V.F. (2004). «Development of Management Accounting Methodology», Accounting, no. 12, pp. 52–55.
16. Chumachenko, M. (2003). «Management Accounting Requires Support», Accounting and Audit, no. 5, pp. 3–7.
17. Nikolaeva, O. and Alekseeva, O. (2003). Strategic Management Accounting. Moscow, USSR Editorial, 304 p.
18. Sopko, V.V. (2006). Accounting in Company Management: Textbook. Kyiv, KNEU, 2006, 526 p.
19. Statements on Management Accounting of U.S. Institute of Management Accountants, IMA [Electronic resource]. – Available at: <https://www.imanet.org/insights-and-trends/statements-on-management-accounting?ssopc=1>.
20. Management Accounting: CIMA's Official Terminology: Translation from English. Chartered Institute of Management Accountants; Scientific Editorial Staff: A.D. Sheremet (Chairman) and others (2004). Moscow, FBK-Press, 198 p.
21. Simmonds, K. (1981). «Strategic Management Accounting», Management Accounting, no. 59 (4), pp. 26–29.
22. Ivanov, V.V. and Khan, O.K. (2007). Management Accounting for Effective Management. Moscow, INFRA-M, 206 p.
23. International Framework «Integrated Reporting» [Electronic resource]. – Available at: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-the-international-ir-framework.docx_en-us_ru-ru.pdf.
24. International Management Accounting Principles [Electronic resource]. – Available at: <http://www.cimaglobal.com/principles>.
25. Global Management Accounting Principles. Effective Management Accounting: Improving Decisions and Building Successful Organizations [Electronic resource]. – Available at: <http://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/globalmanagement-accounting-principles.pdf>.