

Корягін М.В.

УДК 657.372.5

**ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

**Актуальність.** Питання облікової оцінки завжди привертало увагу вітчизняних дослідників, що зумовлювалось виникненням запитів як з позиції теорії обліку, так і практики бухгалтерського обліку.

**Постановка проблеми.** В умовах розвитку сучасної економічної системи дослідження в даній сфері набирають нової актуальності, що зумовлено особливостями розвитку господарської діяльності підприємств, удосконаленням національного облікового інституційного середовища, зростанням потреб і інтересів користувачів облікової інформації. За таких умов необхідним є проведення аналізу передумов та обґрунтування подальших підходів до розвитку оцінки як складової системи бухгалтерського обліку, виявлення тенденцій і закономірностей розвитку наукових досліджень в даній сфері.

Значна увага проблемам бухгалтерської оцінки була приділена такими вченими як М.І. Бондар [2], С.Ф. Голов [3], М.Д. Корінько та Г.Б. Титаренко [7], Л.Г. Ловінська [9], Н.М. Малога [10], М.С. Пушкар [14], І.В. Супрунова [15], Н.М. Урбан [16], І.Й. Яремко [19], які присвятили монографічні та дисертаційні дослідження вирішенню даної проблеми.

**Предметом дослідження** є передумови розвитку оцінки в системі бухгалтерського обліку вартості підприємства. **Об'єктом дослідження** є облікова оцінка вартості підприємства.

**Мета дослідження** полягає в обґрунтуванні передумов та подальших підходів до розвитку оцінки як складової системи бухгалтерського обліку, виявлення актуальних напрямів наукових досліджень в сфері облікової оцінки.

**Завдання дослідження** полягають у вивченні наукових поглядів з питань оцінки в бухгалтерському обліку, аналіз особливостей розвитку облікової оцінки в часі під впливом факторів внутрішнього і зовнішнього середовища та розгляд інтересів й потреб користувачів облікової інформації.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Питанням оцінки в бухгалтерському обліку приділялась значна увага сучасних вітчизняних дослідників. Всіх вчених, які займались вирішенням проблем в даній сфері можна поділити на дві групи.

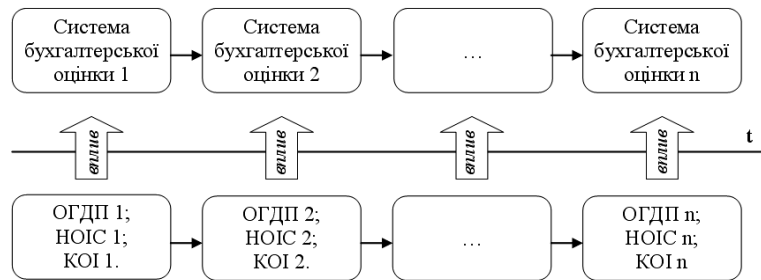
*Представники першої групи* розглядають проблеми оцінки в розрізі обраного об'єкту дослідження, у взаємозв'язку із іншими елементами облікової методології. Фактично, кожен дисертант, виконуючи наукове дослідження, присвячене відображенню в обліку певного об'єкта (основних засобів, запасів, зобов'язань тощо), обов'язково зачіпає питання їх оцінки. Без вирішення питань оцінки об'єктів обліку, неможливо вирішити питання управління даними об'єктами, оскільки лише вартісна інформація в сучасних умовах господарювання слугує основним орієнтиром, який використовується в процесі управління підприємством, спрямованого на одержання прибутку. Таким чином більшість дисертацій, присвячених проблемам відображення в обліку окремих об'єктів, спрямовані на удосконалення оцінки таких об'єктів.

*Представники другої групи* виконують спеціалізовані дослідження, орієнтовані не на дослідження окремих аспектів облікової оцінки, а на вирішення комплексної проблеми оцінювання в системі бухгалтерського обліку, що стосується не одного чи декількох, а всіх об'єктів бухгалтерського обліку. Метою здійснення таких досліджень виступає не аналіз специфіки оцінки в окремих випадках, а виявлення загальних тенденцій застосування оцінки як особливого елемента облікової методології.

Вітчизняними вченими було здійснено значний внесок в розвиток теорії, методології та організації оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку, в розвиток оцінки окремих об'єктів бухгалтерського обліку. У той же час, проблеми бухгалтерської оцінки не вирішені до кінця, свідченням чого є відомі приклади банкрутств зарубіжних корпорацій ("Enron", "Worldcom", "Parmalat", "LehmanBrothers"), причиною яких була недостовірна (завищена) оцінка активів підприємства на основі використання справедливої вартості.

Окремі вчені [10; 12; 20] відмічають, що застосування справедливої оцінки активів підприємств взагалі стало першопричиною початку світової фінансової кризи через створення неможливості відшкодування непогашених кредитів фінансовими інструментами, що були оцінені за справедливою вартістю. У результаті цього значні суми грошових коштів довелось списати за рахунок прибутку компаній, що негативно вплинуло на їх ринкову вартість. Тому одним із найбільш актуальних питань облікового забезпечення системи вартісно-орієнтованого управління є здатність використання справедливої вартості при проведенні оцінки факторів, що впливають на генерування та руйнування вартості.

У дослідженні висунуто гіпотезу, що проблеми оцінки в сфері бухгалтерського обліку ніколи не будуть вирішені до кінця. Ці проблеми історично виникають, зникають і з'являються знову, але вже з новою специфікою, з новими проблемними ділянками. Основною причиною такої ситуації є те, що облікова оцінка є динамічною системою, яка постійно розвивається і удосконалюється відповідно до розвитку умов її застосування і потреб, що висуваються до неї користувачами. Процес розвитку облікової оцінки можна представити наступним чином (рис. 1).



де ОГДП – особливості господарської діяльності підприємств;  
НОІС – національне облікове інституційне середовище;  
КОІ – користувачі облікової інформації.

**Рис. 1.** Особливості розвитку облікової оцінки в часі під впливом факторів внутрішнього і зовнішнього середовища.

Основною причиною необхідності постійного розвитку системи бухгалтерської оцінки є те, що бухгалтерський облік є економічною дисципліною, яка має функціональне призначення і орієнтована на надання інформації користувачам для прийняття управлінських рішень про господарську діяльність підприємств. Відповідно, розвиток системи бухгалтерського обліку залежить від трьох змінних:

- 1) господарської діяльності підприємства, яка визначає складові об'єктів обліку;
- 2) національного облікового інституційного середовища;
- 3) користувачів облікової інформації, інтереси яких з часом також мають тенденцію до змін.

Виходячи з цього, якщо відбуваються певні трансформації із однією зі змінних, система бухгалтерської оцінки має бути належним чином удосконалена, щоб адекватно відповідати сучасним вимогам, що висуваються до неї.

Трансформація змінних зумовлює необхідність розвитку бухгалтерської оцінки за такими напрямками:

1) Господарська діяльність підприємства поступово змінюється. У результаті цього еволюція господарської практики посприяла виникненню значної кількості видів вартостей та бухгалтерських оцінок, і, як наслідок, виникла варіативність систем бухгалтерського обліку.

Якщо на початку 90-х роках ХХ століття вчені намагались привести систему бухгалтерського обліку відповідно до потреб ринкової економіки, то з початку ХХІ століття виникнення економічної глобалізації зумовило необхідність уніфікації та гармонізації національної системи бухгалтерського обліку із міжнародними обліковими системами (американськими GAAP, IAS/IFRS тощо).

В останні роки значних змін зазнав сам процес господарської діяльності підприємств, зумовлений їх інформатизацією, побудовою мережних зв'язків між підприємствами на основі застосування мережних технологій. Внаслідок цього з'являються складні інтегровані організаційні структури (корпорації, холдинги тощо), які функціонують як мережеві структури, з'являються нові види діяльності, пов'язані із здійсненням електронної комерції тощо. На всі ці зміни реагують і дослідники в сфері бухгалтерського обліку, адекватно удосконалюючи його теоретико-методологічні основи відповідно до змін, що відбуваються в економічній системі. Так в останні роки були захищені докторські дисертації, присвячені обліку і аналізу в корпораціях (О.М. Брадул [2]), особливостям організації обліку в умовах мережних організаційних структур (М.М. Шигун [18]), питанням обліку і контролю в умовах електронної комерції (А.С. Крутова [8]).

Все більшу частку в діяльності підприємств в умовах глобальної економіки займають нематеріальні активи та гудвіл, людський, соціальний та інтелектуальний капітал. Як наслідок, вітчизняними дослідниками вносяться пропозиції щодо необхідності впровадження таких об'єктів в національну систему обліку, наприклад, як це було зроблено представниками Житомирської наукової бухгалтерської школи [5].

Для управління підприємствами в умовах глобалізації вже недостатньо інструментів оперативного та тактичного управління, широкого розвитку набуває концепція стратегічного управління, що зумовила появу такого нового напрямку як "стратегічний" або "прогнозний" облік, розвиток яких підтримують такі вітчизняні вчені як проф. М.С. Пушкар [14], проф. С.Ф. Голов [4], А.В. Шайкан [17].

Поява таких нових технологій (інформаційних, електронних, мережних), нових об'єктів обліку (гудвіл, людський, соціальний та інтелектуальний капітал), нових концепцій управління (стратегічний менеджмент) зумовлює необхідність удосконалення методологічних підходів до бухгалтерської оцінки.

Слід також зазначити, що на окремих етапах розвитку національних економічних систем відбуваються коливання курсу національної валюти, що спричиняється інфляційними процесами. Такі події впливають на процеси здійснення бухгалтерської оцінки, яка має бути перебудована із врахуванням фактору інфляції. Наприклад, це особливо стосується процесу амортизації, оскільки інфляція повністю позбавляє інформацію про амортизацію об'єктів обліку релевантності або взагалі позбавляє її будь-якого змісту. Таким чином система бухгалтерської оцінки також удосконалюється в результаті трансформації економічної системи під впливом інфляційних коливань.

2) Значна кількість аспектів оцінки в бухгалтерському обліку вивчається як з часів радянського союзу, так і до сьогодення. В той же час, до національної системи бухгалтерського обліку висуваються нові інституційні запити, що змушує під іншим кутом зору подивитись на існуючі проблеми та здійснювати наукові дослідження з метою пошуку нових адекватних підходів оцінки об'єктів обліку, які б відповідали

запитам користувачів облікової інформації. Наприклад, як зазначає проф. О.М. Петрук [13, с. 117], значення бухгалтерського обліку зростає в міру ускладнення взаємозв'язків у зовнішньому економічному середовищі.

Прикладом розгляду інституційних запитів, що висувуються до національної системи обліку є дослідження В.М. Жука [6], яким було удосконалено теоретико-методологічні аспекти побудови та розвитку бухгалтерського обліку в аграрній галузі на основі аналізу його інституціонального забезпечення (формальні і неформальні інститути, освітні інститути, професійні інститути, регуляторні інститути, контролюючі інститути).

Сучасні умови формування і особливості функціонування інституційного забезпечення мають бути покладені в основу удосконалення системи бухгалтерської оцінки, що в цілому сприятиме підняттю рівня відповідності системи бухгалтерського обліку національному обліковому інституційному середовищу, що є єдиним шляхом подальшого прогресивного розвитку національної облікової системи.

3) Користувач облікової інформації виступає замовником методології оцінки, яка має бути впроваджена в систему обліку. Якщо б цей користувач був один, то проблеми в сфері облікової оцінки були б вирішені ще на початку ХХ ст., коли бухгалтерський облік виділилися в окрему галузь наукового знання. Однак у бухгалтерського обліку є різні користувачі, інтереси яких в багатьох випадках є частково або навіть повністю протилежними, що унеможливорює застосування єдиного правильного підходу до оцінки, що застосовується в системі обліку (табл. 1).

**Таблиця 1.** Користувачі облікової інформації та їх інтереси.

Вид користувача	Користувач	Інтереси і потреби користувачів, цілі використання облікової інформації
Внутрішні	Керівництво підприємства	Оцінка ефективності діяльності, <b>оцінка ефективності управління вартістю підприємства</b> , прийняття дієвих і ефективних управлінських рішень
	Власники підприємства	Доходність капіталу, фінансова стійкість підприємства, <b>ринкова вартість підприємства</b>
Зовнішні	Позичальники і кредитори	Здатність відшкодування кредиту або позики наявними на підприємстві ресурсами, <b>ринкова вартість фінансових інструментів підприємства</b>
	Інвестори та інституційні інвестори	Доходність капіталу, <b>ринкова вартість боргових фінансових інструментів підприємства</b>
	Постачальники	Наявність ресурсів для проведення оплати поставок продукції
	Покупці	Оцінка обґрунтованості цін на товари, регулярність та умови поставок
	Податкові і статистичні органи	Свочасне і повномірне стягнення податків, своєчасність здачі статистичної звітності
	Персонал, працівники	Прибутковість підприємства, можливості збільшення заробітної плати та здійснення інших форм заохочень
	Суспільство	Можливості реалізації різноманітних соціальних програм
	Конкуренти	Коригування власної організаційної політики, <b>інформація про фактори руйнування вартості підприємства</b>
Інші підприємства галузі	<b>Інформація про вартість підприємства для оцінки власної вартості на основі застосування ринкового підходу</b>	

На пріоритетність інтересів певної групи користувачів (табл. 1) впливають особливості розвинутої національної моделі бухгалтерського обліку. Так, розробники англо-американської облікової моделі орієнтували її на власників, що здійснюють управління підприємством та на інвесторів, оскільки в таких країнах основним засобом залучення фінансових ресурсів виступають фінансові інструменти фондового ринку. Розробники континентальної моделі орієнтували її на інститути ринку позикового капіталу, оскільки саме цей ринок виступає для підприємств країн континентальної Європи основним засобом залучення капіталу.

На сьогодні в національній системі обліку впроваджено механізм облікової політики, який передбачає можливість застосування необхідного варіанту оцінки залежно від ситуації та потреб користувачів облікової інформації. На нашу думку, виникнення облікової політики, як засобу узгодження потреб користувачів стосовно бухгалтерської оцінки, є прикладом еволюційного розвитку бухгалтерського обліку як функціональної науки, що орієнтована на замовника облікової інформації.

Дещо по-іншому пропонує цю проблему вирішити проф. С.Ф. Голов, який відкидає можливість існування у системі обліку однієї цілі, а пропонує теорію багаточільового обліку [4, с. 12], яка повинна одночасно задовольнити потреби всіх груп користувачів облікової інформації. Таким чином, на думку автора, впроваджуючи в систему обліку всі можливі варіанти ведення обліку, реалізуючи всі запити і побажання замовників, будуть задоволені всі потреби користувачів в необхідній інформації.

В сучасних умовах розвитку ринкової економіки в Україні з'явилась категорія користувачів (як внутрішніх, так і зовнішніх) (табл. 1), яка висуває до системи бухгалтерського обліку завдання щодо надання такої облікової інформації, яка б дозволяла приймати ефективні рішення стосовно управління вартістю підприємства. Ці користувачі не утворюють певну окрему групу, а відносяться до різних груп користувачів облікової інформації, які об'єднані між собою спільними інтересами – необхідність використання інформації про вартість підприємства.

За вимогами цієї групи користувачів бухгалтерський облік повинен стати повноцінним інструментом, що дозволить визначати вартість підприємства, яка б задовольняла потреби користувачів в такій інформації. Користувачі інформації про вартість підприємства вимагають удосконалення методології бухгалтерської оцінки відносно ключових факторів, що впливають на процеси генерування і руйнування вартості підприємства, встановлення загального розміру вартості підприємства.

На процес управління вартістю підприємства на основі облікової інформації також впливає рівень розвитку національного облікового інституційного середовища, зокрема, готовність управлінських структур до управління вартістю, готовність бухгалтерів та бухгалтерських служб до надання інформації про вартість, здатність аудиторів перевіряти інформацію про вартість на її достовірність, наявність освітніх проектів по навчанню бухгалтерів і управлінців функціонування підприємств в умовах вартісно-орієнтованого управління, розвиток вартісно-орієнтованих напрямів наукових досліджень в сфері обліку, сприяння державних регуляторів розвитку вартісно-орієнтованого управління на підприємствах, розробка законодавчо-нормативного регулювання процесів інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління тощо.

Виходячи з вищенаведеного, на процес розвитку бухгалтерської оцінки, орієнтованої на вирішення проблеми вартісно-орієнтованого управління, впливають три види факторів, що можна представити за допомогою такої моделі:

$$\text{БОВП} = \text{ОГДП} * \text{НОІС} * \text{КОІ}, \quad (1)$$

де: БОВП – бухгалтерська оцінка вартості підприємства;

ОГДП – особливості господарської діяльності підприємств;

НОІС – національне облікове інституційне середовище;

КОІ – користувачі облікової інформації.

Вищенаведена модель (1) відображає вплив факторів на процес розвитку бухгалтерської оцінки як засобу, що створює передумови для інформаційного забезпечення системи управління вартістю підприємства. Зміна сутності кожного з факторів призводить до зміни в процесі розвитку бухгалтерської оцінки вартості підприємства

**Висновки.** На сьогодні одним із актуальних напрямів досліджень в сфері бухгалтерського обліку, що потребує вирішення, є удосконалення системи бухгалтерської оцінки відповідно до потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації про вартість підприємства. Для цього необхідним є:

- аналіз теоретичних основ оцінки в системі бухгалтерського обліку;
- розробка оціночного інструментарію для кожного із видів факторів, що впливають на процеси генерування і руйнування вартості підприємства, як об'єктів бухгалтерського обліку;
- удосконалення принципів бухгалтерського обліку, що стосуються оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку;
- уточнення якісних характеристик облікової інформації, які змінюються під впливом зміни бухгалтерської оцінки.

#### Джерела та література:

1. Бондар М. І. Методологія та організація обліку і контролю інвестиційної діяльності : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / М. І. Бондар. – К., 2008. – 33 с.
2. Брадул О. М. Теорія та методологія бухгалтерського обліку і аналізу діяльності корпорацій : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / О. М. Брадул. – К., 2009. – 34 с.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Голов С. Ф. Теорія багаточільового бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.
5. Давидюк Т. В. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку : монографія / Т. В. Давидюк, І. В. Замула, С. Ф. Легенчук; за заг. ред. і з передм. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 480 с.
6. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В. М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
7. Корінько М. Д. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація : монографія / М. Д. Корінько, Г. Б. Титаренко. – К., 2009. – 472 с.
8. Крутова А. С. Методологія та організація бухгалтерського обліку в сфері електронної торгівлі : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / А. С. Крутова. – К., 2011. – 36 с.
9. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Л. Г. Ловінська. – К., 2007. – 31 с.
10. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с.
11. Манько С. В. Бухгалтерские оценки по справедливой стоимости в условиях финансового кризиса : [Электронный ресурс] / С. В. Манько. – Режим доступа : [http://www.prof-it.ru/news\\_buh.php?id\\_new=163071](http://www.prof-it.ru/news_buh.php?id_new=163071).
12. Нурсеитов Э. Выдержат ли стандарты отчетности и аудита финансовый кризис? : [Электронный ресурс] / Э. Нурсеитов // Инициативы XXI века. Всероссийский научный и общественно-просветительский журнал. – 2009. – № 2. – Режим доступа : <http://www.ini21.ru/?id=348>.

13. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О. М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
14. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія текст : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
15. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / І. В. Супрунова. – Житомир, 2010. – 20 с.
16. Урбан Н. М. Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Н. М. Урбан. – Тернопіль, 2004. – 18 с.
17. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті стратегічних управлінських рішень текст : монографія / А. В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303 с.
18. Шигун М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / М. М. Шигун. – К., 2010. – 36 с.
19. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку : монографія / І. Й. Яремко. – Львів : Каменяр, 2002. – 192 с.
20. Laux Ch. Did Fair-Value Accounting Contribute to the Financial Crisis? / Christian Laux, Christian Leuz // Journal of Economic Perspectives. – 2010. – № 24 (1). – P. 93-118.

## Криштопа І.І. ЕВОЛЮЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

УДК 657:005.921

Сучасне бізнес-середовище, характерними рисами якого є нестабільність, підвищена ймовірність кризових явищ, загострення глобальної конкуренції та концентрація бізнесу, ставить перед суб'єктами господарювання об'єктивну потребу у реформуванні бухгалтерського обліку як системи інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Одним з напрямків вирішення даної проблеми стала розробка та широке впровадження на підприємствах системи управлінського обліку.

Значний внесок у його розвиток внесли такі зарубіжні автори К.Друрі, Е.Майер, Р.Манн, Д.Міддлтон, Б.Нідлз, Т.Скоун, Р.Ентоні, Л.Кіллоуф, В.Лейнінгер, С.Райборн, Дж.Рис, Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер, Дж.Арнольд, Т.Хоуп, А. Ф. Аксьоненко, А. П. Зудилін, Я. В. Соколов, В.Ф. Палій. В свою чергу в Україні проблемам управлінської орієнтації бухгалтерського обліку присвячено роботи Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, З.В.Гуцайлюка, І.П. Житної, В.І. Єфіменка, Г.Г. Кірейцева, А.М. Кузьмінського, Ю.А. Кузьмінського, В.Г. Лінника, Є.В. Мниха, М.С.Пушкар, В.С. Рудницького, І. Д. Фаріона, М. Г. Чумаченка, В.О. Шевчука, С.І. Шкарабана. Враховуючи цінність одержаних зазначеними науковцями результатів, необхідно звернути увагу на недостатність досліджень питання еволюції управлінського обліку.

Мета статті полягає у проведенні ретроспективного аналізу виникнення та розвитку управлінського обліку з теоретичних та методологічних позицій, а також наданні рекомендацій щодо періодизації етапів його становлення.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- дослідити підходи до виникнення та розвитку управлінського обліку в економічній літературі;
- виділити основні етапи його становлення та дати їм детальну характеристику.

Теоретичною основою дослідження є низка загальнонаукових методів. Зокрема, в процесі досягнення поставленої мети дослідження використовувались: системний і комплексний підходи, індукція, дедукція, а також аналіз та синтез.

В класичному розумінні еволюційне вчення – це система ідей і концепцій в біології, що стверджують історичний прогресивний розвиток біосфери Землі, її складових та окремих видів [3]. Відповідно до положень даної теорії, рушійними силами змін та вдосконалення будь-якого виду є боротьба за існування та природний відбір. Тобто в умовах мінливості навколишнього середовища виживають лише ті форми організмів, індивідуальні особливості яких дозволяють їм пристосовуватися до конкретних умов існування та успішно конкурувати з суперниками за обмежені ресурси. Саме тому, чим більш глобальними є зміни в умовах існування певних видів, тим більш складними є перетворення останніх з метою адаптації до цих змін.

Зазначене вище є справедливим також по відношенню до виникнення та еволюції управлінського обліку. Його поява та розвиток обумовлені потребою у нових підходах до управління підприємствами з метою їх адаптації до революційних змін, які мали місце у суспільному житті (а отже і в економіці, як основному його елементі) в кінці XVIII століття. При цьому по мірі виникнення подальших змін у суспільстві, які змушують топ-менеджмент шукати шляхи забезпечення конкурентоспроможності та стабільного функціонування свого підприємства, науковцями та практиками продовжують розроблятися нові та корегуватися чинні підходи до існуючих інструментів управлінського обліку.

Запропонована автором періодизація етапів розвитку управлінського обліку на підприємствах, що ґрунтується на систематизації, вивченні та критичному аналізі різних точок зору провідних економістів, представлено у таблиці 1. В її основу покладено класифікацію історичного розвитку людства, розроблену