

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

Д. Беллом та удосконалену японськими дослідниками Т. Умесао і Й. Масуда, яка передбачає виділення аграрного, індустріального, постіндустріального та інформаційного суспільств [4].

Таблиця 1. Етапи становлення управлінського обліку.

Етап	Економічна орієнтація	Методи, що репрезентують період
Індустріальний (1850 – 1950 р.р.)	Визначення витрат та контроль за їх відхиленням	- калькулювання собівартості, - графік беззбитковості, - стандарт-костинг та аналіз відхилень, - централізована система бухгалтерського обліку з децентралізованою функціональною організацією, - операційні та капітальні бюджети, - централізований контроль та децентралізована відповідальність, - метод залишкового доходу та симплекс метод для лінійного програмування.
Постіндустріальний (1950-1980 р.р.)	Зниження обсягу відходів бізнес-ресурсів	- теорія загального управління якістю, - карти для статистичного контролю, - методика оптимального трансфертного ціноутворення, - бюджетування з нуля, - планування «точно в строк».
Інформаційний (1980 р. – теперішній час)	Створення вартості шляхом ефективного використання ресурсів	- ABC, - таргет - костинг, - теорія управління додатковою вартістю, - теорія обмежень, - реорганізація бізнес процесів, - збалансована система показників.

Початок першого етапу становлення управлінського обліку припадає на кінець XVIII– початок XIX століття, який став моментом переходу від аграрного до індустріального суспільства. Зокрема, в цей час у Великобританії починається промислова революція, яка згодом приймає всеосяжний характер та охоплює США і всю Європу. Саме цей період став відправною точкою у реформуванні бухгалтерського обліку як інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Різде підвищення продуктивності праці, ускладнення бізнес-процесів та загострення конкуренції між виробниками обумовили активний пошук керівниками великих промислових підприємств (переважним чином текстильних фабрик, залізниць та металургійних заводів) нових підходів до забезпечення їх конкурентоспроможності. Основним напрямком таких досліджень став пошук шляхів зниження собівартості продукції, а отже виникла обґрунтована потреба у інформації, яка б дозволяла менеджерам цих підприємств приймати обґрунтовані управлінські рішення для досягнення зазначеної мети. На даному етапі розвитку управлінського обліку як практиками, так і науковцями здійснюється акцент на визначенні розміру витрат та здійсненні контролю за ними. Зокрема, має місце складання попередніх витрат, оперативне виявлення відхилень від кошторису, систематичний аналіз витрат виробництва та варіантів управлінських рішень на базі оцінки їх собівартості [5]. Враховуючи зазначене вище, на даному етапі формується теорія калькуляції собівартості (1890 р.), популяризується такий напрямок управлінської думки, як «науковий менеджмент» (1901 р.), набувають поширення наступні методи обліку та аналізу витрат: графік беззбитковості (1903 р.), стандарт-костинг та аналіз відхилень (1908 р.), централізована система бухгалтерського обліку з децентралізованою функціональною організацією (1909 р.), операційні та капітальні бюджети (1910 р.), централізований контроль та децентралізована відповідальність (1920 р.), метод залишкового доходу та симплекс метод для лінійного програмування (1940 р. та 1944 р. відповідно).

Початок другого етапу розвитку управлінського обліку припадає на період переходу від індустріального до постіндустріального суспільства. Починаючи з 50-х років XX століття, у таких найрозвинутіших країнах світу, як: США, країні Західної Європи, Японія різко зростає значення знання та інформації як визначальних чинників розвитку економіки на основі взаємодії між людьми. За словами Д.Белла відбувається інтелектуалізація усіх сфер суспільного життя, а наука перетворюється на безпосередню виробничу силу суспільства — все зростаючу частину доходів передові країни отримують не від продажу промислової продукції, а від торгівлі новими технологіями і наукоємною та інформаційною продукцією (зокрема, кіно, телепрограми, комп'ютерні програми тощо) [4]. Орієнтація економіки на інноваційну модель розвитку спровокувала різке загострення конкурентної боротьби між товаровиробниками. На перший план серед управлінських завдань вийшла потреба у максимальному зниженні матеріальних витрат на виготовлення продукції, підвищенні оперативності отримання інформації менеджерами, а також розширенні спектру останньої з метою прийняття виважених управлінських рішень. З огляду на це, на практиці відбувається стрімке підвищення ролі аналітичних функцій бухгалтерів, центр їх уваги переноситься з фіксації здійснених фактів на прогнозування та розробку альтернативних планів розвитку, а також оперативне інформаційно-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень. Так, на даному етапі формується теорія загального управління якістю (1952 р.), створюються карти для статистичного контролю (1954 р.), розробляється методика оптимального трансфертного ціноутворення (1957 р.), бюджетування з нуля (1969 р.) та планування «точно в строк» (1970 р.).

Виділення третього етапу розвитку управлінського обліку припадає на момент переходу від постіндустріального до інформаційного суспільства в середині 1980-х років. Цей час ознаменований стрімким поширенням у розвинених країнах нових інформаційних технологій, виділенням комплексу інформаційних галузей в окремий сектор, розвитком інформаційної індустрії, інформаційної

інфраструктури, інформаційного бізнесу, електронної комерції тощо [4]. Враховуючи зазначене вище, підприємства переважної більшості видів економічної діяльності опинилися в умовах гіперконкуренції, для якої характерними рисами є багатоаспектність інтересів сторін, що конкурують, динамізм, агресивність та непередбачуваність розвитку ситуації. Нестабільність зовнішнього середовища ще більше підвищила попит на прогностичну функцію управлінського обліку та змусила керівництво підприємств переглянути межі його застосування. Даний вид обліку все частіше став розглядатися як одна з найголовніших складових стратегічного управління, яка дозволяє отримувати інформацію, що є необхідною для формулювання та подальшої реалізації стратегії підприємства. Так, на даному етапі активного застосування набувають такі методи, як: АВС (1980-ті р.), таргет - костинг (1980-ті р.), теорія управління додатковою вартістю (1980-ті р.), теорія обмежень (1980-ті р.), реорганізація бізнес процесів (1990-ті р.), збалансована система показників (1990-ті р.). Крім того, в кінці 1990-х р. на практиці широкого поширення набуває також теорія економічної доданої вартості.

Таким чином, ґрунтуючись на результатах проведеного дослідження історії обліково-економічної думки, виявлено існування тісного взаємозв'язку між розвитком суспільних відносин (зокрема, економічних) та змінами у підходах до управлінського обліку на підприємствах. Враховуючи зазначене вище, виділено індустріальний, постіндустріальний та інформаційний етапи його розвитку. Проте враховуючи сучасні реалії господарювання підприємств та ґрунтуючись на критичному аналізі поглядів економістів можна стверджувати, що процес його розвитку триває. При цьому основним напрямком є його поступове набуття рис стратегічного обліку, який використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечуватиме потреби аналізу діяльності у відповідності до поставлених довгострокових цілей підприємства та розроблятиме методи отримання інформації по всім ключовим факторам, які є необхідними для успішного конкурування в нових умовах господарювання.

Джерела та література:

6. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч; пер с англ. под ред.: Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
7. Вандер Вил Рей. Управлінський облік / Рей Вандер Вил, В. Палий. – М. : Инфра-М, 1997. – 480 с.
8. Воронцов Н. Н. История эволюционного учения / Н. Н. Воронцов. – М. : Изд. отдел УНЦ ДО МГУ, 1999. – 640 с.
9. Франкел Б. Постіндустріальні утопісти / Б. Франкел; пер. з англ. О. Юдіна. – К. : Ніка-Центр, 2005. – 304 с.
10. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1971. – 240 с.
11. Drury Colin. Management and Cost Accounting / Colin Drury. – 5th edition. – 2000. – 1232 p.
12. Kaplan R. S. The evolution of management accounting / R. S. Kaplan // The Accounting Review. – 1984. – July. – P. 390-418.
13. Kaplan R. S. The Balanced Score Card: Translating Strategy Into Action / R. S. Kaplan, D. P. Norton. – Boston, Massachusetts : Harvard Business School Press, 1996.

Максимюк М.Н.

УДК 338.48

ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ДЕЛОВОГО ТУРИЗМА В УКРАИНЕ

Туризм обеспечивает динамичное развитие экономик многих стран, делая существенный вклад в ВВП, увеличивая занятость населения, формируя доходную часть бюджета. В мире одним из значимых и перспективных видов туризма является деловой туризм. Этот вид туризма может позволить загрузить номерной фонд средств размещения Украины в «невысокий сезон» и даст дополнительную прибыль субъектам туристической индустрии, поскольку «деловые туристы отличаются более высоким уровнем расходов по сравнению с отдыхающими туристами» [1, с. 35].

Вопросам развития делового туризма посвящены исследования Драчевой Е.Л., Забаева Ю.В., Исмаева Д.К. [1], Никитенко С.И. [2], Пандяк И.Г. [3] и др. Отсутствие системности и последовательности в изучении проблем развития делового туризма в Украине, сложность и многоплановость изучаемых вопросов обуславливают актуальность темы исследования.

Цель исследования – разработать рекомендации по развитию делового туризма в Украине на основе оценки его состояния.

Для достижения поставленной цели необходимо решить ряд задач:

- изучить тенденции развития делового туризма в мире и Украине;
- выявить основные проблемы, препятствующие развитию делового туризма в Украине;
- разработать рекомендации по развитию делового туризма в Украине.

На протяжении последних лет среди основных целей международных туристских прибытий «деловые и профессиональные» составляют 15% (рис. 1).