

його характерних особливостей і можливостей, а також оцінки ним своєї ролі. Відповідно до теорії Портера – Лоулера обсяг витрачених зусиль залежить від оцінки самим працівником цінності винагороди і впевненості в тому, що вона справедлива, а не навпаки, як вважають прихильники теорії людських відносин.

Дослідження підтверджують тезу згаданих авторів про те, що висока результативність є причиною повного задоволення, а не наслідком його. Модель Портера – Лоулера внесла величезний внесок у розуміння мотивації. Зокрема, з неї випливає, що мотивація – це не просто елемент в ланцюзі причинно-наслідкових зв'язків і що важливо об'єднати такі поняття, як зусилля, здібності, результати, винагороди, задоволення і сприйняття, в рамках єдиної взаємозалежної системи.

ВИСНОВКИ

Еволюційний розвиток мотиваційних теорій пройшов свій довгий шлях від неусвідомлених, донаукових концепцій матеріального стимулювання за принципом «батога і пряника», які лише до певного часу визнавалися діючими, до науково обґрунтованих, із спробою оптимізувати мотиваційний процес в організації. Існуючі моделі мотивації дуже різні за своєю спрямованістю й

ефективністю. Теоріями мотивації в справжньому сенсі слова можна вважати вже ставші класичними змістовні і процесуальні схеми мотивації людини.

Подальші дослідження планується провести у напрямку більш досконалого вивчення проблеми тенденцій розвитку мотиваційних теорій та запровадити результати цих досліджень на підприємствах нашої країни. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Грішнова О. А.** Економіка праці та соціально-трудові відносини : підручник / О. А. Грішнова. – К. : Знання, 2007. – 559 с.

2. **Дворецька Г. В.** Соціологія праці : [навч. посіб.] / Г. В. Дворецька. – К. : КНЕУ, 2001. – 244 с.

3. **Федулова Л. І.** Менеджмент організацій : підручник / Л. І. Федулова. – К. : Либідь, 2004. – 448 с.

4. **Лобанов В. А.** Управление высшим административным персоналом (опыт Голландии и США) / В. А. Лобанов // Проблемы теории и практики управления. – 2004. – № 2. – С. 118 – 123.

Науковий керівник – д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри міжнародної економіки Харківського національного автомобільно-дорожнього університету **Бабич Д. В.**

УДК 657.2(091)

ЕВОЛЮЦІЯ СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

АНДРУСЯК В. М.

УДК 657.2(091)

Андрусак В. М. Еволюція становлення і розвитку управлінського обліку

У статті розглянуто передумови становлення та розвитку управлінського обліку. На підставі проведеного аналізу запропоновано виділяти сім етапів історичного становлення управлінського обліку: первіснообщинний світ, древній світ, античний світ, середньовіччя, новий час, промисловий і сучасний етап.

Ключові слова: управлінський облік, облік витрат, стандарт-кост, директ-костинг, абсорпшен-костинг, калькулювання на основі діяльності.

Табл.: 1. **Бібл.:** 5.

Андрусак Василь Миколайович – кандидат економічних наук, доцент, кафедра економіки підприємства, обліку і аудиту, Черкаський національний університет ім. Б. Хмельницького (бульв. Шевченка, 81, Черкаси, 18031, Україна)

E-mail: andrysak@ukr.net

УДК 657.2(091)

Андрусак В. Н. Эволюция становления и развития управленческого учета

В статье рассмотрены предпосылки становления и развития управленческого учета. На основании проведенного анализа предложено выделять семь этапов исторического становления управленческого учета: первобытнообщинный мир, древний мир, античный мир, средневековье, новое время, промышленный и современный этап.

Ключевые слова: управленческий учет, учет затрат, стандарт-кост, директ-костинг, абсорпшен-костинг, калькулирование на основании деятельности.

Табл.: 1. **Библ.:** 5.

Андрусак Василий Николаевич – кандидат экономических наук, доцент, кафедра экономики предприятия, учета и аудита, Черкаский национальный университет им. Б. Хмельницкого (бульв. Шевченко, 81, Черкассы, 18031, Украина)

E-mail: andrysak@ukr.net

UDC 657.2(091)

Andrusyak V. N. Evolution of the Formation and Development of Management Accounting

The article considers the conditions of formation and development of management accounting. Based on the analysis of performed analyze it was proposed to allocate seven stages of historical development of management accounting: the primitive world, the ancient world, the ancient world, the Middle Ages, modern times, industrial and modern stage.

Key words: manager accounting, cost accounting, standard-cost, direct-costing, absorption-costing, costing-based activities.

Tabl.: 1. **Bibl.:** 5.

Andrusyak Vasilii N. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Enterprise Economics, Accounting and Auditing, Cherkasy National University named after B. Khmelnytsky (bulv. Shevchenka, 81, Cherkasy, 18031, Ukraine)

E-mail: andrysak@ukr.net

У методології наукового пізнання історичний підхід займає важливе місце. Відносно дослідження управлінського обліку історичний підхід дозволяє встановити під дією яких соціально-економічних, загальнотеоретичних, методичних і інших умов відбувається його виникнення, виявити передумови становлення та еволюцію його розвитку. У сучасних умовах доцільно систематизувати історичний матеріал для наукового осмислення становлення і розвитку управлінського обліку, його проблем. Тому актуальним є розгляд даної проблеми.

Питанням розвитку і стану управлінського обліку присвячено велику кількість наукових та практичних публікацій вчених: Ф. Ф. Бутинця, М. А. Вахрушиної, С. Ф. Голова, В. Б. Івашкевича, О. В. Лишиленка, А. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка та ін. Проте, недостатньо вивченими залишаються передумови становлення та еволюція розвитку управлінського обліку витрат. Виникає необхідність глибокого вивчення еволюції розвитку управлінського обліку.

Завдання досліджень полягає в необхідності глибокого аналізу та узагальнення наукових напрацювань стосовно передумов становлення і розвитку управлінського обліку.

С. Ф. Голов, досліджуючи історичні аспекти управлінського обліку, пропонує виокремити чотири основні стадії: зародження, формування, розвитку та інтеграцію. Перша стадія охоплює період від початку XIX століття до початку XX століття. До 1800 р. підприємства були переважно невеликими і зорієтованими на родинний бізнес. За цих умов не було особливих потреб в управлінському обліку. Управлінські рішення приймали безпосередньо власники підприємств.

Впродовж 1825 – 1925 рр. (стадія формування) спостерігається збільшення кількості великих підприємств, що зумовило зростання потреби в нових методах обліку та управління. Саме у цей період розроблено більшість сучасних методів управлінського обліку. Третя стадія охоплює період із 1925 до 1950 рр., коли було розроблено принципово нові методи калькулювання та обліку, які суттєво відрізнялися від традиційних. Серед них передусім слід відзначити систему «директ – костинг», метод однорідних секцій та облік за центрами відповідальності.

Джонатан Харріс в 1936 р. виклав концепцію калькулювання прямих витрат – «директ-костинг» (Direct Costing), яка передбачає у собівартість продукції включати лише змінні (прямі) витрати, а постійні (непрямі) витрати не розподіляти між виробами. Це дає можливість більш обґрунтовано приймати поточні управлінські рішення, зокрема щодо ціноутворення та рентабельності, а також застосовувати аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток».

Метод однорідних секцій було розроблено 1927 р. у Франції під керівництвом Ф. Римайло. Цей метод передбачає попередній розподіл непрямих витрат між однорідними секціями (підрозділами або функціями діяльності), визначення собівартості одиниці діяльності за кожною секцією та подальше віднесення цих витрат до собівартості конкретних виробів залежно від обсягу спожитих

одиниць діяльності. Практичне застосування методу однорідних секцій сприяло поширенню калькулювання на основі діяльності (*Activity – Based Costing – ABC*).

Своєю чергою, калькулювання стандартних витрат і метод однорідних секцій сприяли запровадженню обліку за центрами відповідальності, концепцію якого сформулював Джон А. Хіггінс. Облік за центрами відповідальності надав можливість поєднати методологію обліку та контролю із психологією людини, котра несе відповідальність за результати діяльності підрозділу.

На стадії розвитку (1950 – 2000 рр.) спостерігаються зміни у спрямованості управлінського обліку на забезпечення інформації для планування й контролю за допомогою аналізу рішення та обліку витрат за центрами відповідальності. Цьому певною мірою сприяли дослідження Спенсера А. Такера, який розробив так званий метод «тариф – година – машина», за яким за кожним виробничим центром відповідальності закріплюють відповідні машини (устаткування) й заздалегідь визначають витрати на одну машино-годину. Це дало можливість калькулювати і контролювати витрати за кожним технологічним процесом у межах виробничого центру відповідальності. Разом із тим бухгалтер-аналітик і досі залишався на позиції працівника бухгалтерії, що надає інформацію менеджерам для здійснення ними відповідних функцій управління. Із 2000 р. і по теперішній час відбувається інтеграція управлінського обліку з іншими функціями управління, що підвищує вимоги до компетентності бухгалтерів та гнучкості інформаційних систем обліку [1].

На думку О. В. Лишиленко, період формування та розвитку управлінського обліку можна розділити на три етапи. Перший етап розвитку управлінського обліку продовжувався до 30-х років XX століття і фактично майже нічим не відрізнявся від розвитку в цілому бухгалтерського обліку, який виступав в основному засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису і формування фінансової звітності. У свою чергу, управлінський (виробничий облік), виступаючи складовою частиною бухгалтерського обліку, орієнтувався здебільшого на питання калькулювання собівартості продукції. Цей період часу характеризується винайденням системи калькулювання собівартості «абсорпшен-костинг», яка передбачала формування собівартості на основі повних витрат. За даної системи собівартість створюваної продукції, а як наслідок – і вартість продукції, що зберігалася на складах підприємства, формувалася із врахуванням основних (виробничих) і накладних (загальновиробничих) витрат. Спираючись на облікові дані, визначалася і цінова політика підприємства, що передбачала встановлення цін на продукцію, які мали би покривати витрати на її виробництво.

Проте економічна криза 30-х років XX ст., яка охопила весь світ, викрила недоліки вказаної системи калькулювання собівартості, що виразилось в неможливості, спираючись на облікові дані, забезпечити керівництво необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень в умовах жорсткої конкуренції і змін на ринку. Значне зменшення

доходів споживачів унеможливило зростання цін. Актуальним стало питання визначення мінімально допустимих цін, які задовольняли б як споживача, так і виробника продукції. Поряд з цим, менеджери підприємства вважали, що встановлення цін на продукцію, нижчих від повної собівартості (чого вимагав ринок), завдає шкоди підприємству, оскільки не покриває витрати на її виробництво. Склалися умови, коли існуюча система обліку не давала можливості ефективно управляти витратами підприємства і збутом продукції.

Другий етап розвитку управлінського обліку розпочався в середині 30-х років ХХ ст. і був пов'язаний з винайденням нової системи калькулювання собівартості. Зважаючи на вимоги часу, було прийнято рішення розмежувати витрати підприємства на змінні (безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції) та постійні (списуються на фінансові результати звітного періоду). Нова система калькулювання, яка виникла в США і отримала широке розповсюдження в 50-х роках, отримала назву «директ-костинг». З того часу курс управлінського обліку став обов'язковим при підготовці менеджерів у країнах ринкової економіки.

Система «директ-костинг» значно розширила аналітичні можливості обліку і дала можливість керівництву підприємств дещо по іншому оцінити категорію собівартості. Особливе значення ця система відіграє в даний час для підприємств, які виробляють і реалізують декілька видів продукції, оскільки, зважаючи на кон'юнктуру ринку і поведінку конкурентів, дозволяє суб'єктам господарювання оптимізувати свої витрати і цінову політику на ринку з метою досягнення позитивних результатів у своїй роботі.

Третій етап розвитку управлінського обліку розпочався в 70-х роках ХХ ст. Він пов'язаний із значним зростанням ролі стратегічної (прогнозної) інформації, необхідність якої зумовлюється потребою постійної оцінки положення підприємства на ринку і координації його діяльності. На сьогодні управлінський облік, спираючись на менеджмент, маркетинг, аналіз господарської діяльності, реалізує функцію забезпечення керівництва інформацією для розробки як поточних, так і довгострокових цілей діяльності суб'єктів господарювання [2].

Професор Ф. Ф. Бутинець процес формування та розвитку управлінського обліку поділяє на три етапи. Тривалий час бухгалтерський облік був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису і складання фінансової звітності. Облік витрат (виробничий облік), як частина бухгалтерського обліку, здійснював тільки узагальнення витрат для калькулювання собівартості продукції. Проте, вже на початку ХХ століття стало зрозумілим, що традиційний облік не повною мірою задовольняє потреби управління в умовах загострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва. Внаслідок цього на підставі розробки методів нормування праці (система Ф. Тейлора) було посилено контрольну функцію обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень.

Другий етап розвитку управлінського обліку розпочався з середини 30-х років ХХ ст. і був пов'язаний, насамперед, з розробкою системи калькулювання змінних витрат та обліку за центрами відповідальності. Внаслідок запровадження цих систем сформувалась окрема підсистема бухгалтерського обліку, яка оперувала не тільки грошовими вимірниками. Вона була орієнтована не на потреби калькулювання продукції для складання офіційної звітності, а на прийняття поточних управлінських рішень. Вважається, що управлінський облік як самостійна система сформувався в середині 50-х років ХХ ст.

Третій етап розвитку управлінського обліку бере свій початок з середини 70-х років у зв'язку з посиленням ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технології та в системах управління. Якщо до цього часу управлінський облік був орієнтований лише на управління виробництвом, то тепер він дедалі більше перетворюється на стратегічний управлінський облік [3]. Систематизація світового досвіду у формування концепції управлінського обліку дозволила виділити два важливих періоди в історії його розвитку (табл. 1) [4, 5].

Таблиця 1

Періодизація розвитку управлінського обліку

Період	Зміст періоду	Історичні епохи
I	Формування передумов виникнення управлінського обліку (до промислового етапу включно)	Первіснообщинний світ (9 – 6 тис. рр. до н. е.). Древній світ (5 тис. р. до н. е. – 500-ті рр. до н. е.). Античний світ (500-ті рр. до н. е. – 476 р. н. е.). Середньовіччя (476 – 1492 рр.). Новий час (1492 – 1750 рр.). Промисловий період (1750 – 1920 рр.).
II	Становлення управлінського обліку, модернізація його методології (сучасний етап історичного розвитку)	Сучасний етап економічного розвитку: 1 підперіод (1920 – 1950 рр.). 2 підперіод (1950 – 1990 рр.). 3 підперіод (1990 – по теперішній час)

I – формування передумов виникнення управлінського обліку (до промислового етапу включно);

II – становлення управлінського обліку модернізація його методології (сучасний етап історичного розвитку), який включає три підперіод:

1920 – 1950 рр. – розробка специфічних прийомів, методів управлінського обліку, формування його цілей;

1950 – 1990 рр. – розвиток традиційних систем управлінського обліку («стандарт-кост», «директ-костинг», калькулювання повної собівартості, розподіл витрат, оцінка беззбитковості та ін.);

1990 р.– по теперішній час – розвиток інноваційних систем управлінського обліку калькулювання за видами діяльності, концепція всестороннього управління витратами, стратегічного управління витратами, стратегічного управлінського обліку, збалансованої системи показників.

Отже, аналіз вітчизняної і зарубіжної літератури дозволяє нам зробити висновок про те, що вивчаючи історичні аспекти управлінського обліку, доцільно виділяти сім історичних епох: первіснообщинний світ (9 – 6 тис. рр. до н. е.); древній світ (5 тис. р. до н. е. – 500-ті рр. до н. е.); античний світ (500-ті рр. до н. е. – 476 р. н. е.); середньовіччя (476 – 1492 рр.); новий час (1492 – 1750 рр.); промисловий етап (1750 – 1920 рр.); сучасний етап (1920-ті рр. – по теперішній час). ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.

2. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік: навчальний посібник / О. В. Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 254 с.

3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – Ж. : ПП «Рута», 2002. – 480 с.

4. Янчук Т. Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку / Т. Ю. Янчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3. – С. 285 – 287.

5. Чумаченко Н. Г. Розвиток управлінського обліку в Україні / Н. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1999. – № 10-11. – С. 12.

УДК 657

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ БАНКІВСЬКИХ УСТАНОВ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ І ВИМОГ БАЗЕЛЬСЬКОГО КОМІТЕТУ

ГЛЕБОВА Н. В.

УДК 657

Глебова Н. В. Розкриття інформації у фінансовій звітності банківських установ відповідно до МСФЗ і вимог Базельського комітету

У статті проаналізовано основні відмінності між вимогами МСФЗ і Базельського комітету банківського надзору при складанні фінансової звітності, визначено проблеми та напрямки подальшої роботи при розкритті інформації відповідно до МСФЗ.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, вимоги Базельського комітету банківського нагляду, розрахунок капіталу, класифікація фінансових інструментів, оцінювання, резервування, консолідація.

Табл.: 2. Бібл.: 5.

Глебова Наталя Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент, кафедра бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет (пр. Леніна, 9а, Харків, 61166, Україна)

УДК 657

Глебова Н. В. Раскрытие информации в финансовой отчетности банковских учреждений в соответствии с МСФО и требованиями Базельского комитета

В статье проанализированы основные отличия между требованиями МСФО и Базельского комитета банковского надзора при составлении финансовой отчетности, обозначены проблемы и направления дальнейшей работы при раскрытии информации в соответствии с МСФО.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, требования Базельского комитета банковского надзора, расчет капитала, классификация финансовых инструментов, оценивание, резервирование, консолидация.

Табл.: 2. Библ.: 5.

Глебова Наталья Владимировна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, Харьковский национальный экономический университет (пр. Ленина, 9а, Харьков, 61166, Украина)

UDC 657

Glebova N. V. Disclosure in the Financial Statement of the Banking Institution in Accordance with IFRS and Basel Committee

The paper analyzes the main differences between IFRS and Basel Committee on Banking Supervision at the preparation of the financial statements, identified challenges and the way forward in disclosing information in accordance with IFRS.

Key words: International Financial Reporting Standards, the requirements of the Basel Committee on Banking Supervision, the calculation of the capital, the classification of financial instruments, evaluation, redundancy, consolidation.

Table: 2. Bibl.: 5.

Glebova Natalia V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Accounting, Kharkiv National University of Economics (pr. Lenina, 9a, Kharkiv, 61166, Ukraine)

Процес реформування та виведення вітчизняної економіки України з кризи став можливим завдяки комплексу заходів, серед яких значну роль відведено укріпленню банківської системи. Одним із пріоритетних завдань реформування економіки є проведення реформ бухгалтерського обліку та звітності, тому що основою формування будь-якої економічної інформації є грамотно змодельована система бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим необхідно усвідомити

важливість впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Намір інтеграції України до європейського співтовариства накладає особливу відповідальність щодо адаптації та гармонізації вітчизняного законодавства із законодавством Європейського Союзу, а також вимог до фінансової звітності, забезпечення її зіставлення зі звітами банків інших країн, що визначає актуальність дослідження особливостей формування банківської