

УДК 657.471

Рудейчук С.В.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та фінансів
Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту
Тернопільського національного економічного університету*

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Стаття присвячена дослідженню зарубіжного досвіду організації та ведення управлінського обліку в будівельних підприємствах. На сьогоднішній день значні зміни умов господарювання, які відбуваються в економіці країни, у тому числі і в будівництві, вимагають підвищення якості інформації, яку використовують для прийняття управлінських рішень. І тому важливим етапом дослідження управлінського обліку в будівельних підприємствах є вивчення світової практики його становлення.

Ключові слова: управлінський облік, система збалансованих показників, бенчмаркінг, прогнозування, облік затрат і калькулювання собівартості продукції, CVP-аналіз.

Рудейчук С.В. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ОРГАНИЗАЦИИ И ВЕДЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Статья посвящена исследованию зарубежного опыта организации и ведения управленческого учета в строительных предприятиях. На сегодняшний день значительные изменения условий хозяйствования, которые происходят в экономике страны, в том числе и в строительстве, требуют повышения качества информации, используемой для принятия управленческих решений. И поэтому важным этапом исследования управленческого учета в строительных предприятиях является изучение мировой практики его становления.

Ключевые слова: управленческий учет, система сбалансированных показателей, бенчмаркинг, прогнозирование, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, CVP-анализ.

Rudeychuk S.V. FOREIGN EXPERIENCE ORGANISE AND MANAGEMENT ACCOUNTING IN CONSTRUCTION ENTERPRISES

To research experiment foreign organization and management accounting in the construction business. To date, significant changes in economic conditions that occur in the economy, including construction, require improving the quality of the information used for decision-making. So important step in management accounting research in construction enterprises is to study international practice of its formation.

Keywords: management accounting, balanced scorecard, benchmarking, forecasting, cost accounting and calculation of production costs, CVP-analysis.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання будівельних підприємств важливу роль відіграє правильна організація управлінського обліку як основного і достовірного джерела управлінської інформації. Важливим етапом дослідження управлінського обліку в будівельних підприємствах є вивчення світової практики його становлення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розвитку управлінського обліку досліджували такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець [1], Б.І. Валувєв [2], С.Ф. Голов [3], З.В. Гуцайлук [4], К. Джури [5], З.В. Задорожній [6], С. Кузнєцова [7], М.В. Кузьельний [8], Д. Мідлтон [9], Л.В. Нападовська [10], М.С. Пушкар [11], М.Г. Чумаченко [12; 13; 14] та ін.

Постановка завдання. Основні завдання статті полягають у дослідженні зарубіжного досвіду організації та ведення управлінського обліку в будівельних підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних ринкових умовах не піддається сумніву, необхідність упровадження управлінського обліку в систему управління як самостійну облікову систему, оскільки управління будівельним підприємством являє собою процес координації та регулювання його діяльності для досягнення поставлених цілей. При цьому суб'єкти управління потребують достовірної, повної та неупередженої інформації, як на етапі прийняття рішень, так і на стадії контролю за їх виконанням.

Як зазначає Н.Н. Шляго, у країнах з традиційною ринковою економікою якщо і розробляються положення з організації та ведення управлінського обліку, як, наприклад, у США, то вони носять реко-

ментаційний характер і розробляються професійними організаціями [15, с. 33].

Як відзначає А.Ю. Соколов, у багатьох країнах процеси інтеграції методів управлінської бухгалтерії почалися ще у ХХ столітті (яскравими прикладами є Німеччина, США, Франція, Японія) після того, як там сформувалася паритетна система управлінського обліку [16, с. 16].

Разом з тим прихід японських систем управління в Європу і США, а також використання на практиці нових підходів до обліку витрат призвели до того, що в сучасних умовах багато компаній починають більш активно інтегрувати різні методи управлінського обліку.

Варто зазначити, що особливу роль у становленні системи управлінського обліку затрат відіграли підприємства США. Виділяють такі етапи розвитку цієї системи (рис. 1).

Так, на початку і в середині ХІХ століття менеджери ряду промислових американських компаній в кризисні періоди свого розвитку складали внутрішні звіти, що містили інформацію про затрати, у тому числі і в розрізі продуктів, що випускалися. Виникненню системного обліку затрат у США сприяли текстильні підприємства, які у 1870–1900-ті роки стали приділяти особливу увагу контролю затрат і визначенню собівартості продукції, що випускалася. При цьому варто відзначити, що розраховані показники собівартості продукції не використовувалися в цілях ціноутворення.

У 1900–1910-ті роки американські компанії починають поступово використовувати норми і нормативи на ресурси, що витрачаються (час, праця, матеріали). У середині 1940-х років в США в промисловості

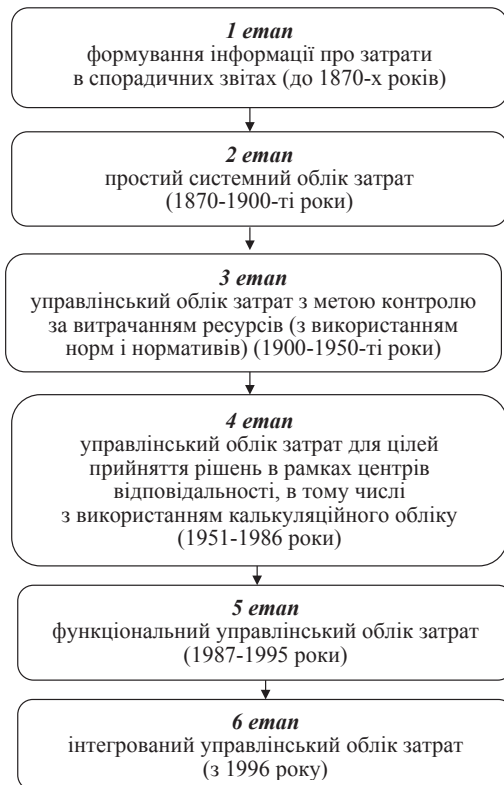


Рис. 1. Етапи розвитку системи управлінського обліку затрат

був вперше застосований аналіз цінності продукту, основною ціллю якого було виокремлення ключових функціональних особливостей продукту з метою зниження затрат.

Системи управлінського обліку США і Великобританії мають деяку схожість. Виділяють такі етапи розвитку системи управлінського обліку затрат Великобританії:

- 1) формування інформації про затрати в спорадичних звітах (до 1840-х років);
- 2) простий системний облік затрат (1841–1900-ті роки);
- 3) управлінський облік затрат з метою контролю за ресурсами, що витрачаються (1901–1940-ві роки);
- 4) управлінський облік затрат в рамках центрів відповідальності для цілей прийняття рішень, в тому числі з використанням інформації про нормативні затрати (1941–1990-ті роки);
- 5) стратегічний управлінський облік затрат на базі систем управління за видами діяльності (1991–2000-ті роки);
- 6) інтегрований управлінський облік затрат (початок XXI століття).

У 1850-х роках у Великобританії бухгалтері-аналітики вели детальний облік затрат у розрізі підрозділів (центрів прибутку), списували частину накладних затрат по дебету рахунку «Прибутки і збитки» як затрати періоду, визначали середні затрати на продукт (інформація використовувалась в основному не для прийняття управлінських рішень, а для оцінки ефективності використання ресурсів), формували загальні затрати, під якими розумілася сума матеріальних, трудових затрат, амортизації і відсотків на власний капітал.

У 1860–1870-ті роки – застосовувалися трансфертні ціни для оцінки продуктів підрозділів, складали управлінські звіти, що відображали результати

аналізу затрат і результатів з врахуванням інфляційних процесів, використовували дані виробничого обліку для прийняття стратегічних рішень в області ціноутворення.

До 1940-х років система управлінського обліку орієнтувалася на контроль витрачання засобів. Після 1945 року на англійських підприємствах активно став використовуватися нормативний облік затрат. У 1970-ті роки система управлінського обліку розширюється за рахунок підготовки інформації для прийняття управлінських рішень в області інвестицій (дисконтування і інші методи оцінки ефективності вкладень), створення інформаційних баз в рамках використання автоматизованих систем управління, використання нефінансових вимірників в аналізі тощо.

Таким чином, якщо на ранніх етапах розвитку управлінського обліку увага зосереджувалася на визначенні затрат і контролі за ними, то зараз акцент робиться на формуванні в рамках використання інтегрованих систем обліку затрат стратегічної інформації, що дозволяє приймати управлінські рішення з орієнтацією на систему цінностей споживачів.

Система бухгалтерського обліку Великобританії справила величезний вплив на розвиток виробничого бухгалтерії Австралії. Становленню даної бухгалтерії сприяли також ідеї відомого австралійського вченого Л.А. Шумера, який підіймає такі питання як використання плану рахунків для різних типів бізнесу, впровадження методу обліку затрат SC на промислових підприємствах, визначення цілей ведення виробничого обліку (ціноутворення, оцінка запасів, контроль, вимір ефективності використання ресурсів), вплив амортизації на політику цін.

У 1981 році в Австралії офіційно з'являється спеціальність бухгалтер з управлінського обліку. В сучасних умовах виділяють такі області діяльності австралійських спеціалістів з управлінського обліку: стратегічне планування, бюджетування з метою контролю над затратами, грошовими засобами і іншими ресурсами, система збалансованих показників, бенчмаркинг, довгострокове прогнозування, облік затрат і калькулювання собівартості продукції, в тому числі ABC, метод обліку змінних затрат, аналіз рентабельності продукції і CVP-аналіз, облік і аналіз затрат за стадіями життєвого циклу продукту і метод калькулювання цільової собівартості продукту.

В Іспанії ще у 1840-ві роки на підприємствах з виробництва тютюну бухгалтерія ділилася на офісну з головним бухгалтером і заводську, що знаходилася в компетенції керівників підрозділів. Завданням офісної бухгалтерії була у тому числі й перевірка заводської бухгалтерії, у рамках якої відкривалися рахунки по кожному з видів продукту, що виготовлявся, і здійснювався контроль за використанням матеріальних ресурсів на стадіях виробництва.

У 1890-ті роки система виробничого обліку була повністю інтегрована в загальну бухгалтерію, на підприємствах стали щомісячно складати звіти по затратам, що визвало необхідність в відображенні незавершеного виробництва на рахунку «Основне виробництво»; удосконалювалися бази розподілу накладних затрат наприклад, замість прямих затрат на оплату праці стали використовувати річні середньозважені розрахункові матеріальні затрати, що забезпечило рішення проблеми впливу ціни матеріалів на результати розподілу накладних затрат і, відповідно, на ціну продукту; дані про собівартість продукту стали використовувати для прийняття управлінських рішень в області асортименту продукції.

Прослідковуючи історію розвитку французької управлінської бухгалтерії, слід виокремили найбільш яскраві її етапи:

- 1) простий системний облік затрат (до 1900 року);
- 2) управлінський облік затрат з метою контролю за ресурсами, що витрачаються (1901–кінець 1930-х років);
- 3) облік і аналіз нормативних затрат, чи система аналітичного обліку (1940–кінець XX століття);
- 4) управлінський (кінець XX століття);
- 4) інтегрований управлінський облік затрат (з 2001 року).

Зокрема, у період з 1929 по 1937 роки відбувається відокремлення системи управлінського обліку, що акцентує увагу на процесах створення цінності підприємства від системи фінансового обліку, що звертає більше уваги на майновий стан організації, удосконалення системи аналізу затрат, розробку загальних для французьких підприємств підходів до обліку затрат, часткове державне регулювання управлінського обліку. 1937–кінець 1990-х років – нові підходи до взаємодії систем управлінського і фінансового обліку, що виражені у застосуванні дзеркальних рахунків, перехід у 1960-ті роки з методу обліку повних затрат на метод обліку змінних затрат, ціноутворення з використанням підходу «Сума повних затрат і затрат у вигляді відсотків на капітал, ризики плюс норма прибутку»; кінець XX століття–донині – тенденції до створення єдиної системи управлінського обліку.

Останній період викликає особливий інтерес, оскільки протягом багатьох десятиліть в основі французької системи управлінського обліку лежали два автономних підходи: облік і аналіз нормативних затрат; система прийняття управлінських рішень і формування внутрішніх звітів.

В Японії у післявоєнні роки до 1960-х років в якості одного з основних методів управлінського обліку затрат розглядається нормативний метод обліку затрат SC, який покликаний підвищити ефективність використання ресурсів в японських компаніях.

У період з 1960 по 1973 рік в Японії став активно застосовуватися метод VC, що сприяв створенню інформаційної бази для прийняття управлінських рішень в умовах зростання обсягів виробництва і зниження собівартості одиниці продукції. З 1973 по 1991 рік період експансії і росту обсягів змінюється періодом стагнації, що відобразилося на системі управлінського обліку, основною ціллю якого знову стає зростання ефективності використання ресурсів.

Основними напрямками подальшого розвитку японської системи управлінського обліку затрат є: використання сучасних автоматизованих систем обліку затрат, застосування методів обліку затрат і результатів за стадіями життєвого циклу продукту (LCC), методу TC, методу «kaizen-costing» в сполученні з функціональним підходом до обліку затрат.

Звіти, що формуються для менеджерів компанії, можуть являти собою підсумкові розрахунки щодо конкретних аспектів діяльності будівельного підприємства за який-небудь період у минулому, прогноз різних показників в майбутньому або комбінацію цих двох варіантів. Підготовка подібної інформації становить предмет управлінського обліку, який у західному трактуванні включає в себе 4 основні елементи: бюджетне планування, ціноутворення, аналіз прибутків і витрат, звіти по поточній діяльності [17].

Відповідно до західної практики, основною складовою управлінського обліку є система формування бюджетів і планів виробництва. Управлінський персонал будівельного підприємства за допомогою викорис-

тання бюджетування має змогу оперативно реагувати на відхилення від плану і реалізовувати необхідні заходи по усуненню небажаних наслідків. Зазвичай, виокремлюють два види бюджетної звітності: план прибутків (бюджет доходів і витрат) і прогноз руху готівки (бюджет руху грошових коштів).

Отже, застосування бюджетування у процесі управління будівельними підприємствами спонукає планувати, виробляти контрольні критерії і покращувати координацію їх господарської діяльності (враховувати обмеження та оптимальним чином розподілити ресурси підприємства, поведінку конкурентів та поточний та перспективний ринковий попит на будівельну продукцію).

Будівельні підприємства намагаються отримати стратегічні переваги також за рахунок політики ціноутворення. Як відомо, ціноутворення – це процес встановлення і розробки ціни на товари та послуги. Найбільш поширений метод ціноутворення – розрахунок фактично понесених витрат на виробництво окремого продукту. Ще один метод ціноутворення – показна калькуляція витрат, що використовується при виробництві різноманітних одиниць продукції протягом звітного періоду.

Також слід відзначити про трансферне ціноутворення, відповідно до положень якого відбувається передача товарів або надання послуг між підрозділами підприємства. Встановлення трансфертної ціни впливає на рентабельність кожного підрозділу будівельного підприємства, тому що вона представляє собою витрати для приймаючого підрозділу і надходження для того підрозділу, що постачає.

На думку англійського вченого К. Друрі, на практиці зазвичай застосовуються п'ять типів трансфертних цін: на основі ринкових цін; на основі маргінальних витрат; на основі повних витрат; ціни типу «витрат-плюс»; на основі переговорів (договірні) [5, с. 275]. Система ціноутворення в будівельній організації повинна ставити своєю метою найбільш ефективне визначення ціни, яку замовник готовий оплатити за конкретні будівельні роботи, а також дослідження можливості реалізації замовникам даних послуг за ціною з урахуванням бажаної величини прибутку.

Висновки з проведеного дослідження. Виходячи з вищевикладеного, можна стверджувати, що слід сформулювати таку систему управлінського обліку, призначенням якої стане збір та обробка інформації, аналіз економічних показників, оцінка результатів діяльності будівельних підрозділів, що забезпечить поточне планування та прогнозування тенденцій цих показників і напрямів розвитку будівельного бізнесу. Одним із найважливіших напрямів зміцнення економічного потенціалу будівельної організації є розвиток системи менеджменту, що передбачає наявність інформації, що формується у системі управлінського обліку.

Максимальне використання здобутків зарубіжної практики ведення управлінського обліку в будівельних підприємствах можливе за умови наявності вже сформованої цілісної системи збору, аналізу та подання різних видів інформації, на основі якої приймаються оперативні та стратегічні управлінські рішення в межах конкретного суб'єкта господарювання. На жаль, ця умова в вітчизняних умовах розвитку маловірогідна з причин нестабільності умов функціонування підприємств будівельної галузі. Хоча саме умова створення ефективної організації і ведення управлінського обліку є запорукою більш оптимізованого ведення бізнесу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.
2. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / С.Ф. Голов. – 2-ге вид. – К. : Лібра, 2004. – 704 с.
4. Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарських суб'єктів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 45-49.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет : пер. с англ. : учебник / К. Друри. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 1071 с.
6. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві. – Тернопіль : Економічна думка, 2006 – 336 с.
7. Кузнєцова С. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення / С. Кузнєцова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 15-24.
8. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции : Практическое руководство. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
9. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятия финансовых решений : пер. с англ. / Д. Миддлтон. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
10. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і світ, 2000. – 450 с.
11. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
12. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 10(16). – С. 2-8.
13. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 11(17). – С. 2-9.
14. Чумаченко М.Г. Управлінський облік в Україні / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43-47.
15. Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего / Н.Н. Шляго. – СПб. : Изд-во Политехн. ун-та, 2007. – 160 с.
16. Соколов А.Ю. Теория и методология управленческого учета целевых затрат : дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Соколов Андрей Юрьевич ; Казан. финансово-эконом. ин-т. – Казань, 2008. – 542 с.
17. Медведко К.А. Система управленческого учёта и анализа : западная и российская практика; перспективы трансформации зарубежного опыта [Электронный ресурс] / К.А. Медведко // Менеджмент в России и за рубежом. – 2003. – № 6. – Режим доступа : <http://www.mevriz.ru/articles/2003/6/3035.html>.

УДК 657.1:075.8

Кононова І.В.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури*

Шелест К.О.
*студент
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури*

ОБЛІК ДОХОДІВ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Адаптація до Міжнародних стандартів фінансової звітності проходить відповідно до «Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні», яка встановлена Кабінетом міністрів України [2]. Зараз публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які проводять господарську діяльність за видами, перелік яких визначає Кабінет Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [1]. Окрім цього, в національних стандартах теж спостерігаються зміни. Тому зараз є актуальною проблема гармонізації стандартів. Зокрема існує багато суперечливих питань, які стосуються доходів підприємства.

Ключові слова: Міжнародні стандарти фінансової звітності, дохід, фінансові звіти, дивіденди, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Кононова И.В., Шелест К.О. УЧЕТ ДОХОДОВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Адаптации к Международным стандартам финансовой отчетности проходит в соответствии со «Стратегией применения международных стандартов финансовой отчетности в Украине», которая установлена Кабинетом министров Украины [2]. Сейчас публичные акционерные общества, банки, страховые компании, а также предприятия, которые осуществляют хозяйственную деятельность по видам, перечень которых определяется Кабинетом Министров Украины, составляют финансовую отчетность и консолидированную финансовую отчетность по международным стандартам [1]. Кроме этого, в национальных стандартах тоже наблюдаются изменения. Поэтому сейчас актуальна проблема гармонизации стандартов. В том числе существует много спорных вопросов, касающихся доходов предприятия.

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности, доход, финансовые отчеты, дивиденды, Положения (стандарты) бухгалтерского учета.

Kononov I.V., Shelest K.A. ACCOUNTING INCOME ACCORDING TO THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Adaptation to the International Financial Reporting Standards is in accordance with the "Strategy for the application of international accounting standards in Ukraine", which is set by the Cabinet of Ministers of Ukraine [2]. Now public joint stock companies, banks, insurers and companies that carry out economic activities by type, a list of which is determined by the Cabinet of Ministers of Ukraine, prepare financial statements and consolidated financial statements according to international standards [1]. In addition, the national standards also observed changes. So now the urgent problem of harmonization of standards. In particular, there is a lot of controversial issues related to the company's revenue.

Keywords: International Financial Reporting Standards, income, financial statements, national accounting standards.