

## РОЗДІЛ IV

### Облік, аналіз, аудит

УДК 657:338.45:69

**З. В. Задорожний** – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту в інвестиційній сфері Тернопільського національного економічного університету

#### Етапи розвитку управлінського обліку в будівництві

*Роботу виконано на кафедрі обліку і аудиту в інвестиційній сфері ТНЕУ*

У статті розглядаються історичні аспекти становлення управлінського обліку в будівництві та виділено основні етапи його розвитку.

**Ключові слова:** управлінський облік, еволюція, предмет, будівництво, виробництво, етапи, розвиток.

**Задорожний З. В. Этапы развития управленческого учета в строительстве.** В данной статье рассматриваются исторические аспекты становления управленческого учета в строительстве, выделяются основные этапы его развития.

**Ключевые слова:** управленческий учет, эволюция, предмет, строительство, производство, этапы, развитие.

**Zadorozhnyj Z. V. Development Stages of Management Accounting in Building Industry.** Historical aspects of management accounting formation in building industry are considered, the main stages of its development are picked out in this article.

**Key words:** management accounting, evolution, object, building industry, production, stages, development.

**Постановка наукової проблеми.** Управлінський облік, як і кожна наука, має свою історію розвитку. На сьогоднішній день відсутня єдина точка зору щодо дати його виникнення чи етапів становлення серед зарубіжних і вітчизняних учених-економістів. Що стосується питання еволюції управлінського обліку на підприємствах будівельної галузі, то вони взагалі залишилися поза сферою дослідження вітчизняних науковців. Незнання історії часто призводить до прийняття необдуманих, помилкових рішень і на законодавчому рівні, і в практиці діяльності окремих підприємств, оскільки негативний досвід повинен відкидатися, а позитивний – примножуватися. Вищезазначене підкреслює актуальність статті.

**Аналіз останніх публікацій.** Питання історії управлінського обліку без прив'язки до окремої галузі розглядалися в роботах таких вітчизняних та зарубіжних учених-економістів, як: П. Й. Атамас [1], М. А. Вахрушина [4], С. Ф. Голов [6], К. Друрі [7], Т. В. Карпова [9], В. Є. Керімов [10], І. Г. Кондратова [11], В. С. Лень [13], Л. В. Нападовська [16], М. С. Пушкар [24], В. І. Ткач і В. М. Ткач [30] та ін.

Що стосується еволюції управлінського обліку на підприємствах будівельної галузі, то вона частково розглядалася в роботах А. А. Баширова [2], Я. І. Гуральника та М. Ф. Дьячкова [3], В. В. Бабича [18], О. С. Нарінського [17], Л. М. Крамаровського [12] та ін. Оскільки праці вищезазначених науковців були опубліковані ще у 1970–1980 рр. минулого століття, то виникла необхідність у продовженні їх досліджень, оскільки за останні роки відбулося багато змін в організації і методиці бухгалтерського обліку.

**Метою написання статті** є розкриття еволюції управлінського обліку в будівництві як основи для його подальшого розвитку і покращення управлінського процесу на підприємствах будівельної галузі.

**Виклад основного матеріалу й обґрунтування отриманих результатів дослідження.** Не заглиблюючись у далеку історію, зупинимося на основних етапах еволюції управлінського обліку на вітчизняних підприємствах будівельного комплексу, починаючи з 1918 р. – року оголошення незалежності нашої держави.

Зародження елементів управлінського обліку відбулося, на наш погляд, у 1919 р. після набуття чинності “Основних положень з балансів і обліку виробництва націоналізованих підприємств” та “Правил рахівництва і звітності націоналізованих підприємств”. Зокрема, у першому з названих нормативних документів було зазначено, що цехові витрати повинні виділятися окремою статтею в обліку витрат підприємств. У 1925 р. був затверджений перший у СРСР нормативний документ з обліку виробництва.

Значний внесок у становлення управлінського обліку зробили в цей час двоє вітчизняних учених О. П. Рудановський та О. М. Галаган. Особливої уваги заслуговують такі праці О. П. Рудановського, як “Про калькуляцію” (1924 р.), “Керівні основи із складання балансу будівельних робіт” (1924 р.), “Керівні основи (принципи) фабричного рахунковедення, що впливають із поняття про собівартість” (1925 р.). У цих роботах автор розвинув своє вчення про собівартість, зазначивши, що необхідно розрізняти два її види: фактичний і нормативний [25–27]. О. М. Галаган увійшов в історію бухгалтерського обліку як учений, що намагався трансформувати накладні витрати у прямі з метою більш точного визначення собівартості окремих видів продукції. Особливо цінною для впровадження основ управлінського обліку є його стаття “Накладні витрати у виробництві, методи їх обліку і розподілу” (1924 р.) [5].

До 1929 р. будівництво як галузь економіки було складовою частиною промисловості. Значною подією в історії обліку будівельних підприємств було затвердження в 1930 р. Комісією із будівництва при Раді з праці та оборони, а в 1932 р. Держпланом СРСР “Основних положень про номенклатуру і обсяг витрат на будівництво, порядок їх визначення і обліку”. Цю подію можна вважати початком другого (перехідного) етапу еволюції управлінського обліку в будівництві. Протягом цього етапу (1930–1955 рр.) було прийнято й низку інших важливих нормативних документів, які суттєво вплинули на розвиток вітчизняного обліку у підприємствах будівельної галузі. Так, зокрема, 11 лютого 1936 р. Рада народних комісарів СРСР і ЦК ВКП (б) видали Постанову “Про покращення будівельної справи і здешевлення будівництва”, у якій зазначалося, що для забезпечення щоденного й систематичного контролю за дотриманням на будовах кошторисної вартості необхідно встановити, щоб бухгалтерський облік та звітність на будовах відображали усі витрати з будівництва за кошторисом. Цей принцип організації обліку витрат використовувався аж до 2000 р. Слід зазначити, що в 1945 р. затверджено нові “Основні положення з обліку і калькулювання собівартості капітальних робіт (капітальних вкладень)”, а в 1946 р. – Керівництво до “Плану рахунків поточного обліку капітальних вкладень і основної діяльності підрядних (будівельних, монтажних і проектних) організацій”. У нових Положеннях значне місце відводилося номенклатурі економічних елементів, калькуляційним статтям, методиці розподілу непрямих витрат.

Другий етап еволюції управлінського обліку характеризується також упровадженням нормативного методу обліку витрат в окремих будівельних організаціях. Основоположником нормативного методу обліку затрат вважається професор М. Х. Жебрак. Однією з основних його праць із цього питання є “Нормативний метод виробництва”, видана у співавторстві з Г. Г. Крюковим у 1934 р. Слід зазначити також, що сама система нормативного методу обліку розроблена дещо раніше, оскільки вже в 1930 р. вона була впроваджена серед перших на Харківському заводі “Серп і молот” [20, 11].

У 50-ті р. ХХ ст. управлінський облік утверджується як наука. На зміну виробничому в країнах із ринковою економікою приходять новий вид обліку, при веденні якого бухгалтер із виконавця перетворився в учасника управлінської діяльності підприємства. Посилення конкурентної боротьби між фірмами за ринки збуту, створення транснаціональних компаній потребували пошуку резервів для зменшення витрат на виробництво продукції на рівні структурних підрозділів, прогнозування собівартості, ціни й фінансових результатів в умовах інфляції на перспективу, поділу інформації на таку, яку можна публікувати з метою залучення іноземних інвестицій і на яку повинна поширюватися комерційна таємниця.

У середині 50-х р. бере свій початок третій етап еволюції управлінського обліку вітчизняних будівельних підприємств – аналітично-нормативний (1955–1985 рр.). Назва цього етапу пов’язана з

тим, що саме в 1955–1985 рр. зроблено значний акцент в обліку витрат будівельних підприємств у сторону розширення його аналітики та впровадження нормативного методу.

У 50–70-ті рр. XX ст. термін “управлінський облік” у вітчизняному обліку не використовувався, але відбулися суттєві зрушення щодо вдосконалення теорії калькулювання. У 1955 р. набули чинності “Основні положення з планування, обліку і калькулювання собівартості промислової продукції і будівельно-монтажних робіт. Як зазначає В. Ф. Палій, у цих Положеннях реалізовані основні принципи калькулювання: усі затрати на виробництво продукту в підсумку мають бути передбачені в його собівартості; вони узагальнюються на рахунках бухгалтерського обліку, забезпечуючи їх групування за економічною ознакою, в часі, статтях собівартості, місцях виникнення витрат, видах продукції, об’єктах калькуляції; облік затрат на виробництво є основною і необхідною передумовою калькулювання [20, 62].

1960–1970-ті рр. в СРСР характеризувалися концентрацією виробництва, укрупненням підприємств і пов’язаним із цим розвитком внутрішнього госпрозрахунку в усіх галузях народного господарства, у тому числі й у будівництві. Поглиблення госпрозрахунку зумовило виникнення в житловому будівництві в м. Москві нової його форми організації праці – бригадного підряду за методом Н. О. Злобіна. При його використанні комплексна бригада бере на себе відповідальність за будівництво окремого об’єкта і за величину витрат на його спорудження. Ця форма організації робіт і розрахунків, на наш погляд, і донині є однією з найдосконаліших баз для ведення обліку витрат за центрами відповідальності.

У 60–70-ті рр. XX ст. та першій половині 80-х зростає інтерес до нормативного методу обліку і серед науковців, і на загальнодержавному рівні. Зокрема, 26 травня 1964 р. Міністерство фінансів СРСР видає лист № 128 “Про впровадження нормативного методу обліку і калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах і будовах”, основні ідеї якого розвинули у своїх працях Б. І. Валуєв, Е. К. Гільде, А. М. Кузьмінський, Ю. Я. Литвин, А. Ш. Маргуліс, В. Ф. Палій, В. В. Сопко та інші вчені-економісти. Значний внесок у становлення елементів управлінського обліку в будівельній галузі в 70–80 рр. XX ст. зробили такі російські економісти, як А. А. Баширов, Я. І. Гуральник, М. Ф. Дьячков, О. С. Нарінський та вітчизняні В. В. Бабич [18], П. А. Галузінський [19], С. Я. Зубілевич [18], А. М. Крамаровський [12], Б. М. Литвин [14], М. С. Пушкар [24], І. Р. Фломенблїт [19] та ін.

Друга половина 1980-х рр. була періодом початку “перебудови” не тільки в політиці, а й в економіці, значною мірою змінився бухгалтерський виробничий облік. У 1985 р. набули чинності нові Основні положення з планування й обліку собівартості будівельно-монтажних робіт (попередні діяли упродовж 1955–1984 рр.). За словами О. С. Нарінського, принципи, методика і техніка калькуляційної роботи в цих Положеннях не є незмінними, на відміну від попередніх, а можуть модифікуватися із перебудовою організації і технології будівельного виробництва, його науково-технічної бази [17, 4]. Таким чином, починаючи з другої половини 80-х рр. XX ст., чітка регламентація обліку починає відходити на задній план.

Слід зазначити, що на початку 90-х рр. XX ст. були прийняті перші міжнародні нормативи з управлінського обліку. Так, зокрема, в нормативі 1 (1989 р.) сформульовані концепції управлінського обліку.

Після проголошення незалежності України в 1991 р. та виходу Указу Президента від 23 травня 1992 р. “Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики” починається новий етап у розвитку управлінського обліку – встановлення його як самостійної науки.

Суттєвою подією у становленні управлінського обліку будівельних підприємств в Україні було затвердження в 1996 р. “Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт (далі – Положення № 186). Як зазначає В. Пархоменко, ухвалення цього документа дало змогу констатувати припинення дії Основних положень і галузевих інструкцій з планування, обліку та калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт”, затверджених у 80-х рр. XX ст. центральними відомствами та будівельними міністерствами колишнього СРСР [29, 56].

Основою цих Положень були Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” (334/94–ВР) та “Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні”, затвержені Постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 р. № 230 з подальшими змінами та

доповненнями. Слід зазначити, що останнє, будучи одним із перших нормативних актів України з бухгалтерського обліку, надавало право всім підприємствам, у тому числі й будівельним організаціям, самостійно розробляти систему внутрішньовиробничого обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначати права працівників на підпис документів [8, 206].

Важливе значення в організації внутрішньогосподарського обліку будівельних підприємств мало прийняття Положення “Про фінансування та державне кредитування капітального будівництва, що здійснюється на території України”, затвердженого Наказом Мінекономіки України, Мінфіну України, Держбуду України від 13 вересня 1996 року № 127/201/173, у якому зазначалося, що розрахунки за виконані роботи, продукцію та послуги в будівництві здійснюються за договірними цінами відповідно до укладених контрактів та чинного законодавства. Такі розрахунки могли проводитися за будову, об’єкт у цілому або шляхом проміжних платежів (за етапи, черги, комплекси робіт, конструктивні елементи, окремі види робіт та послуг, фактичні витрати підрядника тощо) на підставі актів здачі-приймання виконаних робіт. Проміжні платежі за виконані роботи здійснювалися в межах не більше 95 % загальної вартості будівництва (за договірною ціною). Замовник відповідно до вимог вищезазначеного Положення міг перераховувати підряднику аванси, якщо це було передбачено контрактом. Розмір авансу не міг перевищувати 30 % вартості річного обсягу робіт. Кінцеві розрахунки повинні були бути проведені у двотижневий термін після приймання всіх передбачених замовленнями робіт та підписання акта приймання об’єкта в експлуатацію. Описані вище розрахунки залишилися незмінними в новому “Порядку державного фінансування капітального будівництва”, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2001 року № 1764.

У другій половині 90-х рр. ХХ ст. курс “Управлінський облік” включено в навчальні плани підготовки спеціалістів у вищих навчальних закладах, а з набуттям чинності з 1.01.2000 р. Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” він утверджується на законодавчому рівні як один із видів бухгалтерського обліку. Крім вищезазначеного Закону, суттєве значення в організації управлінського обліку в будівництві мало прийняття таких нормативних та інструктивних документів:

1. Наказ Держкомітету будівництва, архітектури та житлової політики України “Про затвердження Правил визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1.1-2000)” від 27.08.2000 р. № 174;
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 18 “Будівельні контракти”, затвержене Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205;
3. Методичні рекомендації із формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затвержені Наказом Держкомітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 07.05.2002 р. № 81;
4. Закон України “Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю” від 19.06.2003 р. 3978-IV;
5. Методичні рекомендації із формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція), затвержені Наказом Держкомітету України з будівництва та архітектури від 16.02.2004 р. № 30;
6. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження загальних умов укладання та виконання договорів підряду в капітальному будівництві” від 01.08.2005 р. № 668.

У вищезазначених документах описуються вимоги щодо структури витрат і доходів будівельних організацій, умов їх визнання, порядку розрахунків між учасниками інвестиційного процесу, які повинні бути покладені в основу організації управлінського обліку таких підприємств. Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” вітчизняним підприємствам значно розширено права щодо організації управлінського обліку. Його ведення не регламентується на законодавчому рівні і є прерогативою самого підприємства. Наказ про облікову політику суб’єкта господарювання нині є тим документом, у якому мають бути прописані питання методики і організації управлінського обліку. Слід зазначити, що методика ведення внутрішньогосподарського обліку в будівництві все ж таки деякою мірою регламентується таким нормативним документом, як Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Нині є чинною друга їх редакція, яка затверджена наказом Держкомітету України з будівництва та архітектури від 16.02.04 р. № 30. У Рекомендаціях наведено структури витрат за економічними елементами і калькуляційними статтями, витрат періоду операційної діяльності (адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності), описана методика планування витрат будівельних підприємств.

Хоча відповідно до законодавства ведення управлінського обліку не є обов'язковим для підприємств, все ж таки багато із них в останні роки його ведуть із метою отримання необхідної інформації керівниками та власниками про ефективність діяльності окремих сегментів. Основне завдання, яке ставиться перед працівниками управлінської бухгалтерії, – це розрахунки ефективності діяльності підприємств на далеку перспективу із підготовкою проектів управлінських рішень. Останній етап еволюції управлінського обліку в Україні, який бере свій початок у 2000 р., можна вважати етапом розвитку цього виду обліку в будівництві.

#### **Висновки та пропозиції:**

1. Виокремлюючи етапи еволюції управлінського обліку, слід використовувати такі критерії їх розмежування:
  - а) набуття чинності законодавчих, нормативних та інструктивних документів, які суттєво змінюють методику та організацію обліку витрат та доходів підприємств;
  - б) публікація вагомих наукових праць із питань обліку витрат і доходів підприємств;
  - в) впровадження в практику нових методів обліку витрат і калькулювання продукції підприємств.
2. Управлінський облік у будівництві пройшов такі етапи розвитку:
  - 1) 1918–1930 рр. – зародження елементів внутрішньогосподарського обліку;
  - 2) 1930–1955 рр. – перехідний;
  - 3) 1955–1985 рр. – аналітично-нормативний;
  - 4) 1985–1991 рр. – перебудови;
  - 5) 1991–2000 рр. – встановлення;
  - 6) 2000 р. – і донині – розвитку.
3. Під час прийняття нових законодавчих, інструктивних та нормативних актів слід ефективно використовувати історичний досвід, беручи із минулого тільки все позитивне.

#### *Література*

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – Д. ; К. : Центр навч. л-ри, 2006. – 440 с.
2. Баширов А. А. Учет издержек производства и калькулирования себестоимости в подрядном строительстве / А. А. Баширов. – М. : Финансы и статистика, 1986. – 207 с.
3. Бухгалтерский учет в строительстве : учебник / М. Ф. Дьячков, А. А. Баширов, Я. И. Гуральник и др. ; под ред. М. Ф. Дьячкова. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 383 с.
4. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособ. / М. А. Вахрушина ; ВЗФЭИ. – М. : ЗАО “Финстатинформ”, 1999. – 359 с.
5. Галаган А. М. Накладные расходы в производстве, методика их учета и распределения / А. М. Галаган // Система и организация. – 1924. – № 10.
6. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – 2-ге вид. – К. : Лібра, 2004. – 704 с.
7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри ; пер. с англ. ; под ред. С. А. Табалиной. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
8. Задорожний З. В., Крупка Я. Д., Мельник Р. О. Бухгалтерський облік : практичний посіб., нормативне забезпечення / З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, Р. О. Мельник. – К. : ІЗІН МОУ, 1996. – 414 с.
9. Карпова Т. П. Управленческий учет : учеб. для вузов / Т. П. Карпова. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
10. Керимов В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – М., 2003. – 416 с.
11. Кондратова И. Г. Основы управленческого учета : учеб. пособ. / И. Г. Кондратова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
12. Крамаровский Л. М., Осипчук В. Н., Улановский А. Г. Бухгалтерский учет в строительстве / Л. М. Крамаровский, В. Н. Осипчук, А. Г. Улановский. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 344 с.
13. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. / В. С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2003. – 287 с.
14. Литвин Б. М. и др. Учет затрат и калькулирование себестоимости в строительстве / Б. М. Литвин, М. С. Пушкаръ, А. С. Наринский. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 125 с.
15. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова ред.). – К. : УркНДЦ “Екобуд”, 2004. – 64 с.
16. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. для вищ. навч. закл. / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
17. Наринский А. С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве / А. С. Наринский. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 191 с.
18. Нормативный метод в сельском строительстве / В. В. Бабич, Г. Ким, С. Я. Зубилевич. – К. : Урожай, 1988. – 144 с.

19. Нормативный учет в строительном производстве [2-е изд., перераб. и доп.] / П. А. Галузинский, И. Р. Фломенблит. – К. : Будівельник, 1970. – 156 с.
20. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
21. Пархоменко В. Питання обліку витрат будівельного виробництва / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1986.– № 2.– С. 56–57.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” // Бухгалтер. облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 3–5.
23. Практика формування взаємовідносин у будівництві в умовах однорівневої системи ціноутворення : зб. офіц. док. / уклад. А. В. Беркут, П. І. Губень, В. Г. Іванькін, Г. О. Шарапов. – К. : НВФ “Інпроект”, 2002. – 320 с.
24. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / М. С. Пушкар. – Т. : Економ. думка, 1999. – 413 с.
25. Рудановский А. П. О калькулировании / А. П. Рудановский // Вестн. счетоводства. – 1924. – № 9–10.
26. Рудановский А. П. Руководящие начала по составлению баланса строительных работ / А. П. Рудановский // Вестн. счетоводства. – 1924. – № 21–22.
27. Рудановский А. П. Руководящие начала (принципы) фабричного счетоведения, выхода из понятия о себестоимости / А. П. Рудановский. – 2-е изд. – М. : Макиз, 1925.
28. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
29. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України № 186 від 09.02.1996 р. // Гал. контракти. – 1996. – № 15. – С. 49–59.
30. Ткач В. И., Ткач В. М. Управленческий учёт : международный опыт / В. И. Ткач, В. М. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

Статтю подано до редколегії  
01.06.2009 р.