

УДК 657.01

М. Ю. Чік,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет

СИСТЕМА ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

Анотація. Виділено та охарактеризовано наукові погляди щодо характеристик дефініцій “доходи” і “витрати” як основних складових системи обліку. Досліджено сучасні економічні парадигми, які спираються на два базових підходах до визначення сутності категорії доходу підприємства – витратну та ринкову. Обґрунтовано найбільш поширені теорії витрат, використання яких має місце на підприємствах лісового господарства.

Ключові слова: витрати, доходи, підприємство, управління, інформація, облік, аналіз, контроль.

Постановка проблеми. Задля прийняття своєчасних оперативних і тактичних рішень щодо управління підприємством лісового господарства в умовах постійної динаміки ринкової кон'юнктури необхідна своєчасна, достовірна і аналітична інформація щодо формування як витрат, так і доходів, яка забезпечується ефективною організацією обліку на підприємствах лісового господарства та безпосередньо залежить від його якості.

Підприємства лісового господарства мають розгалужену структуру (контори, лісництва, верхні і нижні склади та ін.), здійснюють різні види діяльності, тому для визначення кінцевого фінансового результату діяльності в цілому на підприємстві необхідно вести достовірний облік власних витрат і доходів, калькулювати ціни на продукцію у розрізі вище зазначених структурних ділянок підприємства.

Одним з головних принципів бухгалтерського обліку є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Під цим принципом розуміють те, що для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходи і витрати відображають у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні проблеми обліку витрат та доходів досліджувалися багатьма вченими: В. І. Бачинським, М. Т. Білухою, О. С. Бородкіним, С. Ф. Головом, З. В. Гуцайлюком, М. В. Корягіном, П. О. Куциком, С. Ф. Легенчука, В. О. Озераном, О. В. Олійник, М. С. Пушкарем, В. В. Сопком,

М. Г. Чумаченком, Ю. С. Цал-Цалко, та ін., а також у працях зарубіжних вчених: Джорджа Тостера, Чарльза Т. Хорнгрена, та ін. Проте, питання обліку витрат та доходів підприємств лісового господарства у сучасних умовах господарювання розкриті недостатньо та потребують додаткового дослідження. З метою розробки рекомендацій, які б сприяли удосконаленню організації та методики обліку доходів і витрат на підприємствах лісового господарства, що утворюють систему обліку необхідно, перш за все, з'ясувати економічний зміст категорій “витрати” та “доходи” та вивчити і систематизувати результати попередніх наукових досліджень у даному напрямку.

Мета статті полягає в аналізі підходів до трактування поняття “витрати” та “доходи”, що є основою для формування системи обліку та наданні авторських рекомендацій щодо визначення таких понять.

Викладення основного матеріалу. Дослідження чинного законодавства у галузі бухгалтерського обліку, наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених, врахування практики діяльності підприємств різних видів економічної діяльності дає нам можливість стверджувати, що питання ефективної організації системи обліку є дискусійним і потребує вирішення для кожного окремо взятого виду діяльності. У нашому дослідженні таке питання пов'язане з формуванням системи обліку на підприємствах лісового господарства.

Так, В. Е. Керімов, Е. В. Мініна зазначають, що: “...всі заходи, спрямовані на здійснення управлінської діяльності, можуть бути зведені нанівець, якщо на підприємстві не буде функціонувати ефективна система обліку. Цей напрямок несе основну відповідальність за інформаційне забезпечення процесів прийняття та виконання необхідних управлінських рішень...” [1]. За визначенням С. Ф. Легенчука: “...бухгалтерський облік як система є сукупністю елементів певного змісту та форми, які пов'язані між собою й об'єднані постійною взаємодією, що підтверджує справедливість визнання бухгалтерського обліку конкретною системою, системою, яка забезпечує надання інформації про стан і зміну майна підприємства та джерел його утворення, про характер і результати господарської діяльності, що відображає і узагальнює господарські операції та їх вплив на стан господарської одиниці в єдиному грошовому вимірнику” [2, с. 414].

У діючому законодавстві України, а саме Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” система обліку розглядається як вибір форми бухгалтерського обліку, реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим

Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних [3].

О. Єськов, І. Смірнова вважають, що: "...у створенні системи обліку... надзвичайно важливим було оптимізувати витрати на всіх стадіях виробничого циклу виготовлення продукції..." [4]. М. В. Волкова дотримується поглядів, що: "...система обліку доходів і витрат на підприємстві є важливою складовою комплексу процедур планування та контролю розходу ресурсів..." [5]. В. А. Дерій зазначає, що: "...доходи, витрати ... підприємств належать, водночас із активами, зобов'язаннями та капіталом, до найважливіших елементів фінансової звітності, що формується в системі обліку та перебуває під наглядом економічного контролю" [6, с. 49]. А. І. Н. Черних вважає, що: "...система обліку доходів і витрат охоплює три автономних в господарському процесі цикли кругообігу реального і номінального майна: цикл матеріально-технічного і трудового забезпечення; цикл виробництва продукції; цикл її продажу..." [7].

Значення та важливість формування ефективної системи обліку доходів і витрат на підприємствах лісового господарства розглянута Б. М. Богачем, який зазначає, що: "...застосування інтегрованої системи виробничого (внутрішньогосподарського) обліку допоможе синтезувати елементи окремих видів обліку з елементами економічного аналізу для оперативного реагування на зміни і структуру витрат" [8, с. 155]. На думку, Н. М. Кисіль, Н. І. Колінко: "...створення ефективної системи бухгалтерського обліку та приведення її у відповідність до вимог часу і національних стандартів з врахуванням галузевих особливостей є одним із основних завдань сьогодення. Враховуючи специфіку лісового господарства, це стосується, насамперед, обліку доходів і витрат..." [9, с. 149].

Проведені дослідження дають можливість стверджувати, що вивчення питання формування ефективної системи обліку на підприємствах лісового господарства необхідно розпочинати з детального дослідження основних дефініцій, які її утворюють, а саме "доходи" та "витрати".

У сучасних умовах господарювання при складанні плану реалізації продукції лісового господарства найважливішу роль відіграє планування доходів. Зіставлення запланованих величин доходів з фактичними показниками допомагає в прийнятті обґрунтованих рішень управлінському персоналу підприємств лісового господарства. При управлінні доходами важливе значення має структуризація підприємства за центрами відповідальності за певними видами доходів, за територіальними сегментами одержання доходів тощо.

Доходи – це ключова економічна категорія, без якої неможливе формування прибутку підприємств лісового господарства. Фундаментальною проблемою сучасної теорії та практики визначення доходів є дослідження питання методів оцінювання й підходів до визнання доходів. Визначення доходів регулюється нормативно-правовими актами, які по-різному тлумачать цю категорію, а тому в практичній діяльності підприємств лісового господарства часто виникають проблеми стосовно їх визнання, класифікації та відображення.

Економічна категорія “дохід” досліджується протягом багатьох століть у працях відомих вчених А. Сміта, Дж. Мілля, В. Парето та ін. Вона в економічній теорії розглядається як збільшення ресурсної бази підприємств, що використовується ними для компенсації вже здійснених витрат, накопичення з метою подальшого розширення і розвитку [10]. Проте на сучасному етапі досліджень економічної категорії “дохід” акцент робиться на поглиблення теоретичних і методичних аспектів формування, розподілу та використання доходу на рівні окремих суб’єктів господарювання, держави і населення.

При визначенні суті доходу в сучасній економічній літературі немає єдиного підходу щодо його трактування. Так, вчені Мочерний С. В., Марцин В. С., Гончар Ю. М. дохід визначають, як грошові надходження юридичних та фізичних осіб за одиницю часу. Вони виділяють доходи від реалізації (фінансові надходження (валова виручка) від реалізації продукції, робіт та послуг споживачам і замовникам) та позареалізаційні доходи. Вказані доходи розподілені ними на чотири основні групи: заробітна плата, процент, рента і прибуток [11].

Вчені В. В. Сопко, М. В. Кужельний, Л. В. Нападовська, Ю.А. Кузьмінський, П. О. Куцик, В. О. Озеран, М. В. Ломонос, Є. Ю. Шара та інші, що займались проблемами визнання доходу як в цілому, так і в окремих галузях економіки та відображення його, вважають, що доходи – це: збільшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі набуття або зростання активів чи зменшення зобов’язань, що забезпечує зростання капіталу підприємства і не є внесками учасників; грошові або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виторг); сума будь-яких коштів, вартість матеріального та нематеріального майна, інших активів, одержаних особою у власність, нарахованих на її користь протягом відповідного періоду.

Щодо економічної суті доходів підприємств лісового господарства та їх визнання, то вони потребують детального дослідження, враховуючи те, що підприємства лісового господарства здійснюють різні види діяльності (торгівля, виробництво продукції та надання послуг), які впливають на критерії визнання доходів.

Так, дохід від продажу готової продукції визнається, якщо: підприємство передало покупцеві всі ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на таку продукцію; підприємство лісового господарства не бере подальшої участі в управлінні продукцією та контролю за нею; сума доходу від продажу може бути достовірно оцінена; підприємство лісового господарства отримує економічні вигоди, пов'язані з таким продажем; витрати, понесені підприємством лісового господарства у зв'язку з таким продажем, можуть бути достовірно визначені.

Також при здійсненні сучасними економістами трактування поняття “дохід” немає єдиного підходу, що зумовлює необхідність розглянути сучасну економічну парадигму сутності категорії доходу підприємства.

Сучасна економічна парадигма спирається на два базових підходи до визначення сутності категорії доходу підприємства – витратний та ринковий. Серед найбільш визнаних сучасних теорій, що ґрунтуються на цих підходах і певною мірою інтегрують їх, необхідно відзначити такі:

1) факторна теорія доходу – розглядає дохід підприємства як результат корисного використання певних видів економічних ресурсів або факторів виробництва;

2) компенсаторна теорія доходу (або теорія підприємницького доходу) – розглядає дохід як плату (компенсацію) підприємцю за здійснення підприємницької діяльності і ризик;

3) інноваційна теорія доходу – розглядає певний вид додаткового доходу, сформованого підприємством (понад нормальний його рівень), коли воно впроваджує більш ефективні технологічні, організаційні та інші інновації, що істотно підвищують продуктивність праці;

4) теорія монопольного доходу – пояснює ті випадки, коли більш високий (додатковий) дохід є наслідком недостатньої конкуренції і навіть монопольного становища підприємства на певних сегментах ринку.

Зазначені теорії доходу не тільки не заперечують одна одну, а навіть частково збігаються. Кожна з них розкриває якийсь один бік складного процесу визначення сутності доходу підприємства і несе інформацію про об'єктивні механізми його формування.

Розгляд сучасних напрямків економічної теорії та її практичної реалізації у господарській діяльності підприємств лісового господарства дає змогу визначити найважливіші характеристики категорії доходу, що притаманні їй у реальних економічних відносинах господарювання:

- дохід підприємства становить економічний результат його господарської діяльності за певний період часу, що ідентифікується з метою визначення чистого прибутку (збитку) за цей же період;

- формування доходу характеризує процес отримання підприємством конкретних економічних вигод, спрямованих на збільшення власного капіталу;
- дохід підприємства є результатом використання ним економічних ресурсів (факторів виробництва);
- дохід характеризує конкретний рівень підприємницької активності суб'єкта господарювання в умовах невизначеності (ризик);
- рівень доходу підприємства формується з урахуванням конкретного рівня конкурентних переваг, що базуються на його інноваційній активності;
- формування доходу підприємства відбувається у тісному зв'язку з його конкурентним (монопольним) становищем на певному сегменті ринку товарів та послуг.

Результати проведеного дослідження наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених щодо дефініції “дохід” дали можливість сформулювати авторське бачення цього поняття з врахуванням особливостей діяльності підприємств лісового господарства та ґрунтуючись на таких основних позиціях: 1) суть доходу визначається не загальноекономічним тлумаченням, а його підпорядкуванням загальним бухгалтерським поняттям активів, зобов'язань, капіталу. Суттєвою ознакою доходу слід визнати такі зміни структури балансу, які потенційно приводять до збільшення власного капіталу підприємств лісового господарства в результаті здійснення ними основної операційної діяльності;

2) економічне розуміння доходу має бути вихідним для оподаткування, статистичного узагальнення масштабів ділової активності та контролю за діяльністю підприємств лісового господарства з боку осіб, які мають на це певні повноваження.

Вважаємо, що надходження коштів чи покращення активів може визнаватись на підприємствах лісового господарства як дохід, проте отримання коштів в рахунок майбутніх періодів хоча і збільшує активи, однак ще не є заробленими доходами підприємств лісового господарства. Тому необхідно встановити перелік елементів, які входять до складу доходів і відобразити ці норми у Положенні про облікову політику підприємств лісового господарства, оскільки різні елементи визнання доходів створюють додаткові труднощі при формуванні інформації в фінансовій і податковій звітності та унеможливають їх порівняння.

Для забезпечення мінімізації ризику збиткової діяльності підприємства лісового господарства розширюють свою діяльність. Вони трансформуються у виробничо-торговельні комплекси, що уміщують сферу і вирощування біологічних активів, виробництво лісопродукції та її реалізацію. У зв'язку з цим виникає складність

визначення витрат, які відносяться до того чи іншого виду діяльності та визначення собівартості реалізованої лісопродукції. З огляду на викладене, постає питання щодо сутності витрат діяльності підприємств лісового господарства, з метою формування результатів основної операційної діяльності підприємств лісового господарства та управління ними.

Витрати завжди були у центрі уваги досліджень різних вчених, тому виділяють наступні найбільш поширені теорії витрат:

1) класична теорія витрат – розглядає середні суспільні витрати на одиницю продукції, тобто вартість окремої одиниці продукції на середньому підприємстві або середні витрати на всіх підприємствах, що належать до галузі;

2) трудова теорія витрат трактує, що саме людська праця створює вартість, яка визначається кількістю роботи, необхідною для виробництва певної продукції;

3) маржиналістська теорія витрат ґрунтується на граничній корисності, якою володіє фірма з погляду продавця і під якою розуміють суму, яку сплачує фірма за фактори виробництва;

4) неокласична теорія витрат розглядає їх як суму витрат (постійних і змінних) на придбання чинників виробництва, які несе підприємець, що організовує виробництво.

Сучасна теорія витрат, що є основою вітчизняних і зарубіжних нормативних актів, розглядає витрати як зменшення засобів підприємств лісового господарства або збільшення його боргових зобов'язань, що виникають у процесі господарської діяльності з метою отримання прибутку та призводять до зменшення величини власного капіталу.

За результатами проведеного дослідження історичних і сучасних теорій витрат вважаємо, що витратам підприємств лісового господарства притаманні наступні ознаки:

- витрати підприємств лісового господарства становлять витрачені ресурси (матеріальні, трудові та ін.) під час здійснення господарської діяльності за певний період часу, що ідентифікуються, з метою визначення чистого прибутку (збитку) за цей же період;

- формування витрат характеризує процес зменшення засобів (основних засобів, нематеріальних активів, запасів та ін.), спрямованих на зменшення власного капіталу;

- витрати підприємств лісового господарства виникають при використанні ними економічних ресурсів (факторів діяльності);

- витрати характеризують конкретний рівень підприємницької активності суб'єкта господарювання в умовах невизначеності (ризик).

В економічній теорії утвердився підхід, згідно якого будь-яке комерційне підприємство прагне приймати такі рішення, які б

забезпечували йому одержання максимально можливого прибутку, який, як правило, залежить від ціни продукції і витрат на її виробництво та реалізацію. Ціна продукції на підприємствах лісового господарства є наслідок взаємодії попиту і пропозиції. Під впливом законів ринкового ціноутворення, в умовах вільної конкуренції, ціна продукції не може бути вище або нижче за бажанням виробника або покупця, вона вирівнюється ринком. Інша справа – витрати, що формують собівартість продукції. Вони можуть зростати або знижуватися залежно від обсягу споживаних трудових і матеріальних ресурсів, рівня техніки, організації діяльності й інших чинників. Отже, суб'єкт господарювання володіє значною кількістю важелів зниження витрат, які він може привести в дію при умілому керівництві.

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання вимагає певних витрат пов'язаних із споживанням ресурсів і послуг. Так, проф. Пушкар М. С. зазначає "... оскільки при виготовленні продукції виникають різноманітні витрати, постає необхідність розробляти детальні норми витрат на виготовлення продукції, оплати праці та її нормування, норми часу, норми адміністративних, збутових та інших витрат".

Тому процес накопичення витрат на підприємствах лісового господарства для подальшого формування результатів діяльності пропонується формувати за такими принципами:

- перший принцип "нормування витрат", відповідно до даного принципу відбувається нормування витрат, факторів, що впливають на виникнення витрат, на окремі види лісопродукції;

- другий принцип "виділення підрозділів підприємства", який вимагає поділ суб'єкта господарювання на центри виникнення витрат та центри відповідальності (найбільше необхідно для об'єкта дослідження, що впливає з організаційно-структурної побудови підприємств лісового господарства і їх багатогалузевої діяльності), необхідний для локалізації витрат у різних структурних підрозділах з метою оперативного прийняття управлінських рішень щодо витрат і собівартості продукції;

- третій принцип "групування витрат" за окремими статтями калькуляції у розділі носіїв витрат (лісопродукції тощо).

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, правильне і достовірне формування системи обліку забезпечується через використання загальноприйнятих принципів визнання доходів, витрат і їх розподілу за звітними періодами. Це уможливило однакову інтерпретацію показників фінансової звітності різними користувачами та створює інформаційну основу для розробки моделі управління системою обліку на підприємствах лісового господарства.

Список використаних джерел:

1. Керимов В. Э. Управленческий учет и проблемы классификации затрат / В. Э. Керимов, Е. В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.management.com.ua/finance/fin057.html>.
2. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДГУ, 2010. – 652 с.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Єськов О. Удосконалення системи обліку і розподілу витрат на промислових підприємствах / О. Єськов, І. Смирнова // Персонал. Журнал інтелектуальної еліти. – № 10. – 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.personal.in.ua/article.php?id=376>.
5. Волкова М. В. Методичне забезпечення функціонування системи обліку витрат на підприємстві / М. В. Волкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://library.kpi.kharkov.ua/Vestnik/2010_6/stati/Volkova.pdf.
6. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : моногр. / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ “Економічна думка”, 2009. – 272 с.
7. Черных И. Н. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. курс (учебно-методический комплекс) / И. Н. Черных. – М. Центр дистанционных образовательных технологий МИ ЭМП, 2010 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://e-college.ru/xbooks/xbook_071/book/index/index.html.
8. Богач Б. М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Б. М. Богач. – Тернопіль, 2008. – 188 с.
9. Кисіль Н. М. Методологічні аспекти обліку готової продукції на підприємствах лісової галузі / Н. М. Кисіль, Н. І. Колінко // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-тех. праць. – 2004. – Вип. 14.1. – С. 149-150.
10. Історія економічних учень: підруч. / В. Д. Базилевич, П. М. Леоненко, Н. І. Гражевська, Т. В. Гайдай; за ред. В. Д. Базилевича. – Ч.1. – [2-ге вид., випр.]. – К. : Знання, 2005. – 567 с.
11. Мочерний С. В. Політична економія : навч. посіб. / С. В. Мочерний. – К. : Знання-Прес, 2002. – 687 с.

М. Ю. Чік,
к.э.н., доцент кафедри бухгалтерського учета
Львовский торгово-экономический университет

СИСТЕМА УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЛЕСНОГО ХОЗЯЙСТВА

Аннотация. Выделены и охарактеризованы научные взгляды относительно характеристик дефиниций “доходы” и “расходы” в качестве основных составляющих системы учета. Исследованы современные экономические парадигмы, которые опираются на два базовых подхода к определению сущности категории дохода предприятия – расходную и рыночную. Обоснованно наиболее распространенные теории издержек, использование которых имеет место на предприятиях лесного хозяйства.

Ключевые слова: расходы, доходы, предприятие, управление, информация, учет, анализ, контроль.

M. Y. Chick,
k.e.n., assistant professor of buhgalterskogo obliku
Lvivsky torgovelno-ekonomichny University

SYSTEM OF ACCOUNTING IN FORESTRY ENTERPRISES

Abstract. The scientific views on the definitions of characteristics “revenue” and “cost” as the main components of the accounting system are isolated and characterized. The modern economic paradigm based on two basic approaches to defining the essence category of revenue of the company – costly and market is researched. The most common theory of costs is studied; the use of its theory takes place in forestry enterprises.

Keywords: costs, revenues, business, management, information, accounting, analysis, control.