

організувати оперативний облік. Використання за основу запропонованих положень та адаптація їх до реальних умов діяльності господарської одиниці дозволить якісно підвищити рівень усієї системи оперативного управління в сільськогосподарському підприємстві. Таке впровадження впорядковує інформаційно-виробничі зв'язки працівників, які постійно взаємодіють у процесі оперативного управління, і стабілізує канали цієї взаємодії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности : монографія / Б. И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
2. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монограф. / В. М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
3. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України : [Електро-

нний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/2_Konsep.pdf

4. Моссаковский В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монограф. / В. Б. Моссаковский. – К. : Интерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.

5. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монограф. / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

6. Організаційно – економічна модернізація аграрної сфери : наукова доповідь / [за заг. ред. акад. НААН П.Т. Каблука]. – К. : ННЦ ІАЕ, 2011.

7. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета : современные проблемы. Общий обзор дискуссионных вопросов : монограф. / В. Ф. Палий : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nsfo.ru/docs/Theory>

8. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монограф. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 334 с.

УДК 657.1

Чік М. Ю.

ВПЛИВ СПЕЦИФІКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА НА СИСТЕМУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ

***Анотація.** Розглянуто та охарактеризовано технологічні і галузеві особливості підприємств лісового господарства та їх вплив на систему бухгалтерського обліку витрат. Досліджено поділ виробництва і складність організаційної структури на підприємствах лісового господарства, що вимагають розроблення та застосування детальної аналітики витрат. Вивчено питання побудови бухгалтерського обліку витрат на підприємствах лісового господарства.*

***Ключові слова:** організаційні особливості, технологічні особливості, система обліку, система контролю*

Chik M.

FORESTRY ENTERPRISES COMMERCIAL ACTIVITIES INFLUENCE ON THE COST ACCOUNTING SYSTEM

***Summary.** The technological and sectoral peculiarities of some forestry enterprises and also their influence on the cost accounting system are considered and described. The division of production and the complexity of forestry enterprises organizational structure are investigated also. The mechanism of the cost accounting system is learnt and analysed in detail.*

***Keywords:** technological and sectoral features, cost accounting system, controlling mechanism*

1. Вступ

Для здійснення ефективного управління діяльністю підприємств лісового господарства постає питання методологічного, організаційного й інформаційного забезпечення. Відомо, що надання інформації для прийняття рішень – одне з основних завдань фінансового обліку. Загальнотеоретичні норми організації та методики формування бухгалтерського обліку витрат, на думку більшості вчених і практиків, є різними для підприємств різних видів економічної діяльності.

2. Огляд літературних джерел і публікацій

Дослідженням аспектів побудови системи бухгалтерського обліку витрат займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені: Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, М. В. Корягін, П. О. Куцик, В. Б. Моссаковский, В. О. Озеран, В. В. Сопко, І. Л. Томашевська та ін. [1-6]. Так, проф. В. В. Сопко зазначає: „...виробничі підприємства будують облік затрат у відповідності до положень про склад витрат і галузевих інструкцій та методичних рекомендацій у відповідності до особливостей технології та органі-

зації виробництва” [6, с. 345]. У дослідженнях В. Б. Моссаковського зазначено, що: „...ефективність впровадження системи обліку витрат безпосередньо залежить від врахування організаційних особливостей господарської діяльності” [4, с. 16]. Проте досі актуальним залишається питання побудови системи бухгалтерського обліку витрат на підприємствах лісового господарства.

3. Вплив технології виробництва на систему бухгалтерського обліку витрат

Діяльність підприємств лісового господарства має ряд характерних особливостей, врахування яких є обов’язковим для реалізації завдання нашого дослідження. Тому для достовірної побудови обліку витрат доцільно враховувати організаційні особливості діяльності підприємств лісового господарства, які базуються на характері і технології виробничих та інших процесів.

Під характером виробництва розуміють технологію виготовлення продукції (способи виготовлення), а також ступінь різноманітності, номенклатуру продукції, що виготовляється у звітному періоді.

Технологія виробництва – це спосіб зміни форми і стану предметів праці – матеріали, напівфабрикатів і т.д., з метою виготовлення певних видів продукції. Враховуючи технологічний процес визначають, які операції потрібно відображати у первинних документах і як необхідно класифікувати витрати, щоб сумувати витрати за етапами (стадіями) виробництва продукції [8, с. 14].

Технологічний процес вирощування лісів та реалізації лісопродукції є досить складним, оскільки дана технологія є своєрідною і відмінною від тієї, що має місце в інших галузях економіки. Особливості діяльності підприємств лісового господарства являють собою систему послідовних агротехнічних, лісівничих та організаційних прийомів щодо вирощування лісових культур (створення біологічних активів) [9, с. 407-429].

Загальну схему технології вирощування лісів і просування лісопродукції наведено на рис. 1.

Лісове господарство – галузь матеріального виробництва, що веде облік і відтворення, охорону та захист лісів, а також регулювання їх використання у цілях задоволення потреб в лісових ресурсах [9]. Ліс, на відміну від усіх інших природних ресурсів (наприклад, нафта, газ, торф), належить до відтворюваних ресурсів. Тому вирубка лісу повинна супроводжуватися його відновленням.

Лісогосподарський комплекс складається з двох галузей (видів економічної діяльності) відповідно до КВЕД: лісового господарства і лісозаготівлі [11].

Лісове господарство забезпечує розширене лісовідтворення, підвищення продуктивності лісів, посилення їх економічних функцій, лісовпорядкування, захист та охорону. Вирішальна роль у проведенні цієї роботи належить лісництвам.

Лісозаготівельна промисловість – друга галузь лісогосподарського комплексу, яка проводить лісо-сичні роботи, вивозить і сплавляє деревину, здійснює її первинну обробку, займається заготівлею грибів, дикорослих плодів і ягід, лікарських рослин, березового соку, меду тощо.

Враховуючи різноманітні соціальні, організаційні та економічні умови діяльності, а також організаційно-технологічну структуру підприємства лісового господарства класифікують на:

- комплексні – лісові підприємства, які здійснюють водночас кілька різних за змістом видів діяльності, пов’язаних з використанням, охороною і відтворенням лісових ресурсів (державні підприємства лісового господарства);

- спеціалізовані – лісові підприємства, які виконують лише один або два основних види діяльності (державні лісомисливські господарства, ліспаркгоспи і лісомеліоративні станції) [8, с. 35].

За результатами здійсненого дослідження вважаємо за доцільне зазначити, що у комплексних лісових підприємствах застосовують більш детальну аналітику витрат, що пов’язано з значними обсягами та різними видами їх діяльності. Проте спеціалізовані лісові підприємства можуть використовувати спрощену систему обліку витрат, виділяючи їх аналітику лише за видами діяльності.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво лісогосподарського підприємства поділяється на:

- основне виробництво (штучне лісовідновлення; лісорозведення на землях непридатних для використання в сільському господарстві (яри, балки, піски тощо); полезахисне лісорозведення (за договорами); створення лісонасіневої бази (лісонасінних плантацій, ділянок); лісогосподарські заходи по формуванню високопродуктивних насаджень; будівництво доріг лісогосподарського призначення; гідролісомеліорація і лісоосушення; збір лісових продуктів (жолудів, каштанів, моху тощо), соків (березового, кленового тощо), живиці, природних смол, матеріалів для плетіння та декоративного використання (верби, очерету, бамбуку тощо), насіння дерев, чагарників для лісонадсаджень; лісогосподарські заходи, включаючи послуги по охороні і відтворенню диких тварин; природне лісовідновлення; охорона лісів від пошкоджень, самовільних порубок тощо; заходи із боротьби з шкідниками і хворобами лісу; заходи з охорони лісу від пожеж; лісозаготівлі на лісосіках головного користування та підчас рубок, пов’язаних з веденням лісового господарства; інші виробництва (деревообробна, лісохімія, виробництво консервів, сільське господарство);

- допоміжне виробництво (ремонтно-механічні майстерні; утримання та експлуатація автотранспортного парку, гужового транспорту; лісовозних доріг та доріг лісогосподарського призначення; спеціальних машин; виробництво теплової енергії; утримання електроенергетичного господарства; промислове водопостачання; утримання і експлуатація залізничного транспорту; навантажувально-розвантажувальних та інших механізмів; лісопилних і пилопилних верстатів; деревообробних верстатів і механізмів);

- невиробниче господарство (житлово-комунальне господарство, культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства, науково-дослідні, оздоровчі, спортивні та інші структурні підрозділи, які не беруть участь у виробництві товарної продукції) [12].

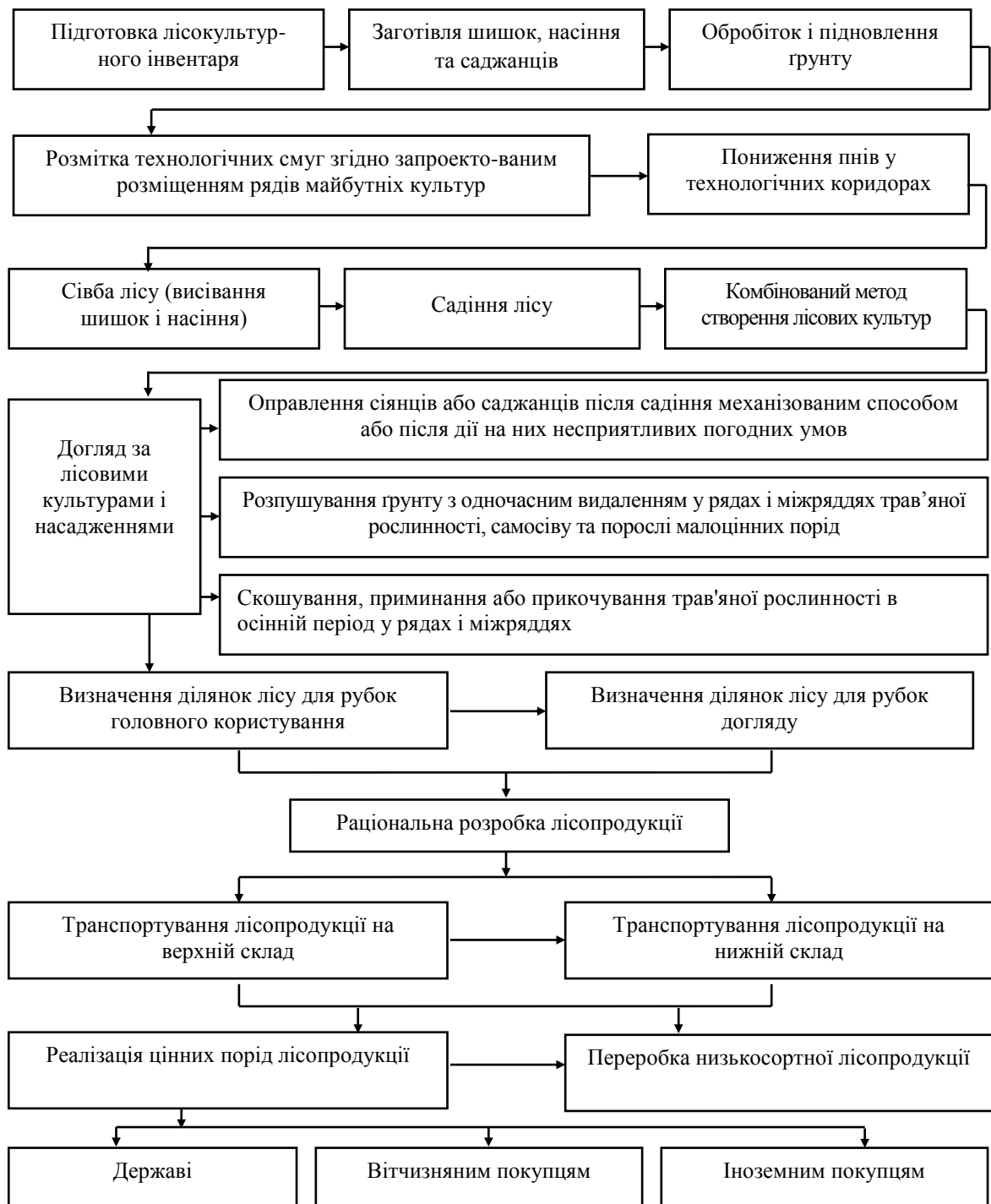


Рис. 1. Схема процесів вирощування лісу та просування лісопродукції

Такий поділ вимагає розмежування витрат за видами виробництва у робочому плані рахунків, який затверджується наказом про облікову політику на підприємствах лісового господарства.

Важливим фактором організації управління виробничим процесом підприємств лісового господарства є організаційна форма підприємства: концентрація, спеціалізація і комбінування виробництва. Ці фактори мають значний вплив на формування і рівень собівартості. Концентрація виробництва здійснюється шляхом:

- 1) об'єднання двох чи декількох підприємств;
- 2) створення нових, великих підприємств;

- 3) розширення діючих підприємств;
- 4) укрупнення окремих підрозділів;
- 5) комбінування.

За результатами здійснених досліджень відомо, що на підприємствах лісового господарства найбільшого поширення одержала четверта форма концентрації виробництва, а саме укрупнення окремих підрозділів (лісництв).

Вважаємо за доцільне виділити основні складові операційного циклу діяльності підприємств лісового господарства, до яких відносимо:

- а) процес придбання сировини, матеріалів і поточних біологічних активів (насіння, саджанців) –

перший етап операційного циклу (діяльність з постачання);

б) процес виробництва продукції (вироснування лісу) – другий етап виробничого циклу, пов'язаного з вирощуванням лісу (виробництво, виробничі витрати);

в) процес реалізації продукції – третій етап операційного циклу (лісозаготівельна діяльність підприємств лісового господарства).

Отже, різноманітний поділ виробництва та складність організаційної структури на підприємствах лісового господарства вимагають розроблення та застосування детальної аналітики витрат, яку доцільно відобразити у робочому плані рахунків.

4. Вплив галузевих особливостей на побудову системи бухгалтерського обліку витрат

Також на функціонування та розвиток підприємств лісового господарства у сучасних ринкових умовах впливає значна кількість інших факторів: час і місце, комерційні умови продажу, характер покупця, стан кон'юнктури ринку та економіки країни, регіону, світові тенденції ринків, а також інші мікро- та макроекономічні чинники впливу. Результати впливу таких факторів проявляються у основних тенденціях стану та розвитку, які досить важко точно спрогнозувати чи попередити.

Облік витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах лісового господарства повинні здійснюватись під впливом і інших характерних особливостей, притаманних такому виду економічної діяльності. Такими особливостями є:

1) процес створення продукту здійснюється під впливом не тільки знарядь і предметів праці, робочої сили, але й природно-кліматичних умов, причому останні впливають на витрати під час процесу виробництва продукту найбільше. При організації обліку витрат на підприємствах лісового господарства не можливо достовірно визначити загальну суму виробничих витрат, оскільки суму понесених витрат від використання знарядь і предметів праці, робочої сили ми можемо оцінити та відобразити у грошовому, натуральному вимірниках, а оцінку впливу природно-кліматичних умов і процесів здійснити достовірно неможливо, оскільки вони не підлягають дії економічних законів;

2) виробництво в лісовому господарстві переплітається з природним процесом відтворення, підприємства займаються вирощуванням біологічних активів – рослин і тварин. Тому дія економічних законів у лісовому господарстві пов'язана з дією біологічних законів, за якими розвиваються живі організми. Види та порядок вирощування біологічних активів і продукції є визначальними під час розрахунку їх собівартості, що потребує специфічних методів і прийомів, які повинен забезпечити бухгалтерський облік. Як показали дослідження взаємодії економічних і біологічних законів у лісовому господарстві відображено у П(С)БО 30 „Біологічні активи” [12], згідно з яким безпосередньо вирощування лісопродукції характеризуються як біологічні перетворення активів у лісовому господарстві;

3) сезонність робіт у лісовому господарстві зумовлена впливом природнокліматичних умов, що вимагає нерівномірного використання техніки, ро-

бочої сили протягом поточного року. Сезонні роботи у лісовому господарстві включають: добування живиці, барасу і ялинкової сірки; заготівля пнявого осмолу, лика; лісокультурні, лісозахисні і протипожежні роботи (згідно з Списком сезонних робіт і сезонних галузей [13]). Враховуючи особливості виконання сезонних робіт у лісовому господарстві, у системі обліку витрати нагромаджуються на рахунках бухгалтерського обліку протягом року. Відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, витрати на здійснені сезонні роботи доцільно відображати на рахунку 39 „Витрати майбутніх періодів”. На цьому рахунку узагальнюється інформація щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати у майбутніх звітних періодах (наприклад, збирання і переробка харчових продуктів лісу);

4) важливою особливістю діяльності підприємств лісового господарства, яку необхідно врахувати при побудові обліку витрат є врахування довготривалості операційного циклу росту деревини, який у більшості випадків є значно тривалішим, ніж у інших галузях промисловості та сільського господарства. Довготривалість операційного циклу впливає не тільки на швидкість руху та величину оборотних засобів, але в певній мірі й на величину витрат на одиницю продукції. Дослідження практики діяльності підприємств різних видів економічної діяльності показало, що чим менша тривалість виробничого циклу, тим нижча при інших рівних умовах собівартість одиниці продукції, і навпаки. Це здійснюється в основному за такими статтями як амортизація виробничого обладнання, загально-виробничі витрати, так як чим довший виробничий цикл, тим відповідно за довший період часу відносяться ці витрати на одиницю продукції і навпаки. Довготривалість операційного циклу росту деревини як одна з важливих особливостей діяльності підприємств лісового господарства також впливає на процес визнання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

5) лісові насадження як національне багатство країни не відображаються у бухгалтерському балансі підприємства, тому про об'єктивний і достовірний бухгалтерський облік в лісовому господарстві, мова йти не може. У свою чергу це призводить до зловживань та перекручування показників фінансової звітності, що створює умови для переходу галузі „у тінь”.

Враховуючи те, що лісові насадження є біологічними активами, їх облік повинен здійснюватись відповідно до П(С)БО 30 „Біологічні активи” і, відповідно, вони повинні відображатись у р. 035-037 „Довгострокові біологічні активи” і р. 110 „Поточні біологічні активи” [13].

5. Висновки

Таким чином, ґрунтуючись на вищевикладеному, можна стверджувати, що особливості обліку діяльності підприємств лісового господарства у значній мірі залежать від галузевих особливостей, які впливають на вибір облікових інструментів, з метою забезпечення інформацією для ефективного управління. Зазначені організаційні особливості ді-

яльності необхідно врахувати при розробці та подальшому використанні наступних внутрішніх документів на підприємствах лісового господарства: наказу про облікову політику підприємства; робочого плану рахунків; графіку документообігу; розподілу функціональних обов'язків працівників тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : [підруч. для студ. спец. 7.050106 „Облік і аудит” вищих навч. закл.] / Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП „Рута”, 2005. – 528 с.
2. Корягін М. В. Проблеми реформування системи бухгалтерського обліку на промислових підприємствах України відповідно до міжнародних стандартів / М. В. Корягін // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 6. – С. 69-74.
3. Куцик П. О. Облік і контроль витрат за центрами відповідальності / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Вид-во “Коопосвіта”, 1999. – Вип. 6. – С. 254-258. – (Серія економічна).
4. Моссаковский В. Б. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / В. Б. Моссаковский // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 16-20.
5. Озеран В. О. Облік окремих матеріальних витрат на хлібопекарних підприємствах / В. О. Озеран, М. В. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 10. – С. 37-38.
6. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навч. посібн.] / В. В. Сопко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2002. – 578 с.
7. Жебрак М. Х. Курс промышленного учета / М. Х. Жебрак. – [издан. 8-е, перероб.]. – М. : Государственное статистическое издательство, 1960. – 399 с.
8. Сенько Є. І. Організація, планування та управління на підприємствах лісового і садово-паркового господарств : навч. посібн. / Є. І. Сенько. – К. : Знання, 2012. – 487 с.
9. Тарангул Л. Л. Розміщення продуктивних сил : посібник / Л. Л. Тарангул, І. О. Горленко, Г. І. Євтушенко. – К. : 2000. – 264 с.
10. Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД-2010) : наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11 жовтня 2010 р. № 457 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/kv10_i.html
11. Інструкція по обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України : наказ Державного комітету лісового господарства України від 19 грудня 2003 р. № 205 // Бухгалтерський облік у лісовому господарстві. – № 1 (15). – 2004. – С. 2-16.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи” : наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>
13. Список сезонних робіт і сезонних галузей : постанова Кабінету Міністрів України від 28 березня 1997 р. № 278 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/278-97-%D0%BF>

УДК 657.6

Воронко Р. М., Левик Х. М.

СУТЬ ТА ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Анотація. Розкрито суть, завдання і функції внутрішнього контролю та методичні прийоми, які використовуються при його здійсненні на підприємствах України. Наведено визначення і порівняльну характеристику внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Систематизовано і охарактеризовано принципи побудови внутрішнього контролю.

Ключові слова: контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит, принципи внутрішнього контролю

Voronko R., Levyk C.

ESSENCE AND PRINCIPLES OF INTERNAL CONTROL

Summary. The essence, tasks and functions of internal control and also the formal methods used for its realization on the Ukrainian enterprises are considered. The definitions and the comparative characteristics of internal control and internal auditing are proposed. The main principles of internal control structure are systematized and described also.

Keywords: control, internal control, internal auditing, principles of internal control

1. Вступ

Будь-який вид управління є неможливим без чіткої організованої системи контролю, тому що не можна ефективно управляти, не перевіряючи виконання встановлених вимог та не виявляючи фак-

тичного стану на керованих об'єктах. З допомогою контролю держава захищає свої інтереси та інтереси споживачів, перевіряє якість виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг, забезпечує достовірність і доступність інформації про основні