

О.І. Олійничук

O.I. Oliynychuk

**КОНЦЕПЦІЯ ОБЛІКУ  
ВИТРАТ І ДОХОДІВ У  
МЕНЕДЖМЕНТІ  
ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ  
ПІДПРИЄМСТВ**

**THE CONCEPTION OF  
ACCOUNTING OF EXPENSES  
AND REVENUES IN  
MANAGEMENT OF THE  
FORESTRY INDUSTRY  
ENTERPRISES**

*На основі системного підходу здійснено диференціацію системи обліку на підприємстві. Розроблено модель взаємодії підсистем обліку. Запропоновано ієрархію елементів концептуальної основи обліку витрат і доходів. Сформовано концепцію обліку витрат і доходів підприємств лісового господарства.*

*The differentiation of system of accounting of the enterprise is made based on the systems approach. The model of interaction of subsystems of accounting is designed. The hierarchy of elements of conceptual base of accounting of expenses and revenues are offered. The conception of accounting of expenses and revenues of the forestry industry enterprises are formed.*

*Ключові слова: система обліку; підсистеми обліку; елементи концептуальної основи обліку витрат і доходів; концепція обліку витрат і доходів.*

*Key words: the system of accounting; subsystems of accounting; the elements of conceptual base of accounting of expenses and revenue; the conception of accounting of expenses and revenues.*

*Рис. 3. Табл. 1. Літ. 22.*

**Постановка проблеми.** Якщо розглядати підприємство як живий організм, де кожен орган – відповідна служба та менеджер підприємства, то облік можна порівняти з його кровоносною системою, яка охоплює всі його частини і забезпечує всім необхідним для життєдіяльності. Раціонально налагоджена система обліку – це одна із найважливіших передумов успішного функціонування суб'єкта господарювання.

На основі проведеного нами аналізу звітності лісогосподарських підприємств за 2008 рік (Тернопільської області зокрема) [1-12] ми зробили

висновок про їхній важкий фінансовий стан. Зокрема, показники ліквідності даних підприємств менші допустимого значення (одиниці) (коефіцієнти покриття становлять від 0,67 до 0,98). Тільки одне підприємство із шести має коефіцієнт покриття більший одиниці і його значення становить 2,1, проте в порівнянні з аналогічним показником 2007 року він менший на 0,4, тобто намічається тенденція до падіння даного показника на вищезазначеному підприємстві. Рівень фінансової стійкості лісогосподарських підприємств є низьким (коефіцієнти платоспроможності (автономії) у 2008 році коливаються в межах 0,41 – 0,69 (при рекомендованому значенні більше 0,5)). Рентабельність діяльності лісогосподарських підприємств за 2007 – 2008 роки практично не змінилась. В 2008 році даний показник коливається в межах від 0,002 до 0,04 при нормативному значенню більше нуля. Тому можна зробити висновок про низьку рентабельність діяльності підприємств. Аналогічна ситуація спостерігається з показниками рентабельності продукції даних суб'єктів господарювання: їхнє значення знаходиться в діапазоні 0,01 – 0,07 (при рекомендованому значенні більше нуля).

Проведені дослідження причин незадовільного фінансового стану підприємств лісового господарства в сучасних економічних умовах дозволяють нам стверджувати, що однією з них є їхня низька здатність адаптування до мінливості та невизначеності ринкового середовища, в якому превалюючою є стратегія на задоволення наявного попиту. Тобто основним постулатом успішного функціонування підприємств в умовах ринку є: виробляти те, що на даний час користується попитом у споживачів. Але використання цього постулату підприємствами лісового господарства є досить проблематичним, що зумовлено, перш за все, такою їхньою особливістю, як тривалий строк виробництва. Тому запорукою їх успішного функціонування в ринковому середовищі є формування ефективної системи стратегічного менеджменту, надійною основою якої раціональна організація обліку на підприємстві.

Оскільки облік є основним постачальником інформації, то для того, щоб ця інформація задовольняла всі потреби її споживачів, необхідно, перш за все,

розробити науково обґрунтовану концепцію обліку на підприємстві. Розробка концепції обліку є важливою не тільки з наукової точки зору, оскільки означає “формулювання, створення мисленого образу, вироблення загальної думки про конкретну науку та її елементи” [18] але й з практичної, оскільки, як зазначає М.С. Пушкар: “... призначена для того, щоб виявити всі елементи, входи і виходи, ієрархічну структуру елементів, механізм перетворення даних обліку в інформаційні ресурси та його інструментарій” [18].

**Аналіз останніх публікацій.** Концептуальну основу бухгалтерського обліку ґрунтовно досліджували у своїх працях З. Гуцайлюк [13], В. Моссаковський, Т. Кононенко [16], С. Поленова [17], В. Сопко, О. Сопко [19], теорії фінансового обліку - Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда [20] та гіперсистеми обліку - М. Пушкар [18]. Проте на основі аналізу наукової літератури ми зробили висновок про окремі спроби побудови концепції обліку витрат і доходів для потреб менеджменту.

**Метою дослідження** є формування концепції обліку витрат і доходів для потреб менеджменту підприємств лісової галузі, враховуючи наукові здобутки вище перелічених авторів та специфіку лісогосподарського виробництва.

**Основні результати дослідження.** При розробці концепції обліку на конкретному підприємстві необхідно враховувати, що облік є системою, яка складається з певних взаємопов'язаних та взаємозалежних складових (тобто підсистем, які, в свою чергу, складаються з елементів). При системному підході до дослідження обліку здійснюється перехід від дослідження окремих елементів до дослідження цілісних наборів елементів, підсистем і систем у цілому й з'ясуванню всіх істотних взаємозв'язків між ними [14], також використовуються методи інших наук (моделювання, статистики, інформатики, кібернетики, психології тощо). Застосовуючи системний підхід в даному процесі, диференціацію обліку на підсистеми можна здійснити за такими класифікаційними ознаками (див. табл. 1):

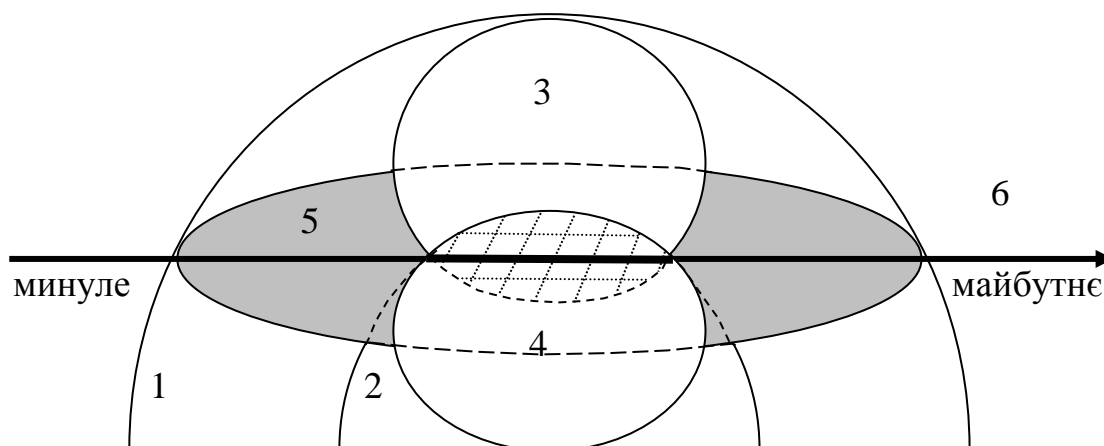
## Диференціація системи обліку

<i>Класифікаційні ознаки</i>	<i>Підсистеми обліку</i>
За характером і призначенням інформації	- фінансовий облік;
	- управлінський облік;
	- стратегічний облік (контролінг);
За об'єктами обліку	- облік необоротних активів;
	- облік запасів;
	- облік грошових коштів;
	- облік дебіторської заборгованості;
	- облік кредиторської заборгованості;
	- облік власного капіталу;
	- облік витрат;
	- облік доходів;
	- облік фінансових результатів та ін..

Як демонструє табл. 1., за характером і призначенням інформації, яка формується системою обліку підприємства, її можна поділити на три взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих підсистеми: фінансового обліку, управлінського обліку, стратегічного обліку.

Фінансовий облік документально пов'язує підприємство із зовнішнім середовищем (сторонніми для нього юридичними та фізичними особами). Як зазначає А. Яругова, іноді його називають зовнішнім обліком [22]. Управлінський облік – це інструмент управління. Він інформаційно організовує внутрішньогосподарські зв'язки підприємства, тобто зв'язки між особами, які працюють на самому підприємстві, тому його ще називають внутрішнім [21; 22]. Стратегічний облік (контролінг) – це система управління для забезпечення тривалого функціонування підприємства і його структурних підрозділів [15]. Він допомагає в досягненні максимально можливого результату діяльності. В

умовах ринкової економіки контролінг – один із найважливіших її інструментів. На рис. 1. зображено взаємодію підсистем обліку та відношення до середовища функціонування підприємства.



1 – зовнішнє середовище;

2 – внутрішнє середовище;

3 – фінансовий облік;

4 – управлінський облік;

5 – стратегічний облік;

6 – часовий вектор

**Рис. 1. Модель взаємодії підсистем обліку (розробка автора)**

На рис. 1 видно, що інформація підсистеми фінансового обліку (3) призначена для користувачів зовнішнього (1) і внутрішнього (2) середовищ. Управлінський облік (4) задовольняє потреби внутрішніх користувачів. Підсистема стратегічного обліку (5) орієнтується на інформацію майбутнього і використовує дані фінансового і управлінського обліку. Всі підсистеми взаємопов'язані між собою, як демонструє рис. 1, і становлять цілісну систему обліку підприємства в ринкових умовах його функціонування.

Серед сукупності об'єктів обліку одними із найскладніших і найвагоміших для підприємства є його витрати та доходи. Тому актуальним питанням практичної облікової роботи є теоретичне обґрунтування концепції витрат і доходів та її елементів, що дозволяє найповніше забезпечити потреби менеджменту підприємства.

Як зазначають Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда [20], основними елементами концептуальної основи обліку є:

1. Цілі обліку – наміри або підсумок дії, завдання.
2. Якісні характеристики, які роблять облікову інформацію корисною, і є її атрибутами.

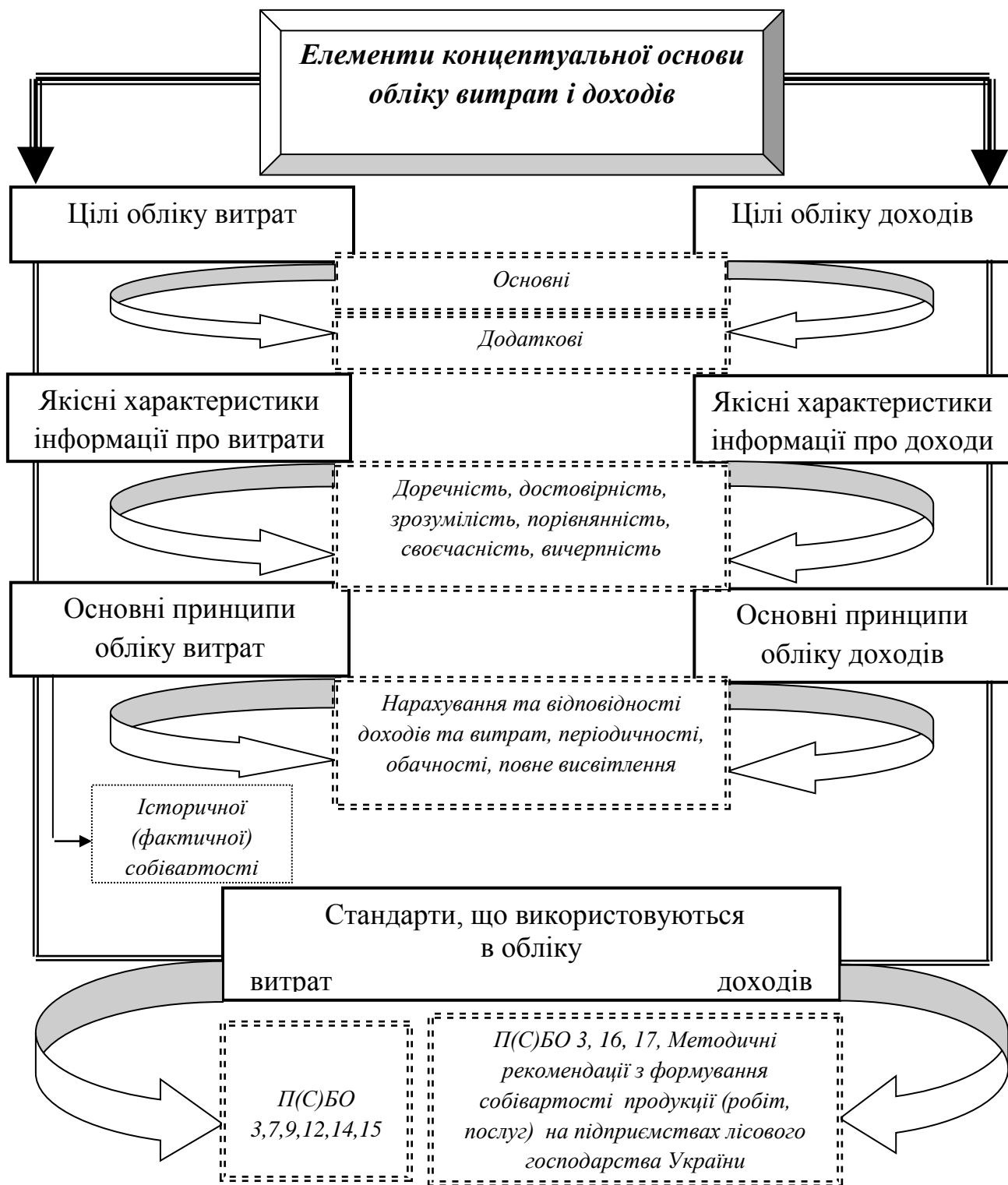
3. Основні принципи обліку – положення, які лежать в основі визначення розмірів (оцінок) господарських фактів і розкривають їх в такій формі, в якій вони мають зміст для користувачів облікової інформації.

4. Стандарти, які інтерпретуються і використовуються менеджерами в різних ситуаціях та надають загальні рішення фінансових проблем обліку. Вони лежать в основі побудови облікової політики підприємства, що затверджується керівником.

На основі загальної схеми ієрархії елементів концептуальної основи фінансового обліку і звітності, запропонованої Е.С. Хендріксеном і М.Ф. Ван Бредою [20] нами пропонується така ієрархія елементів концептуальної основи обліку витрат і доходів (рис.2.).

**Основні цілі обліку витрат підприємства** – це задоволення інформаційних потреб його менеджерів для своєчасного впливу на їх рівень і в кінцевому результаті – мінімізацію затрат живої і уречевленої праці. **Додаткові** – пов'язані з контролем за витрачанням матеріальних ресурсів працівниками (зокрема лісничими, начальниками деревообробно-лісопильного цеху, лісниками та іншими матеріально-відповідальними особами), а також складанням документації та звітності, де відображаються витрати на виготовлення продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки.

**Основні цілі обліку доходів** – надати вичерпну, достовірні і порівнянну інформацію про доходи підприємства за певний звітний період для виявлення тенденцій даного показника та закономірностей, яким він підвладний. На її основі менеджери вищих рівнів управління (директор, головний інженер, начальник виробничого відділу можуть прийняти рішення про збільшення масштабів одного виду діяльності (більш дохідного) в межах можливого (для



**Рис.2. Ієрархія елементів концептуальної основи обліку витрат і доходів**

прикладу, лісосічний фонд підприємства – обмежений), зменшення чи припинення іншого, пошук шляхів підвищення доходності окремих видів діяльності.

**Додаткові цілі обліку доходів** – визначення ефективності управління діяльністю підприємства (лісопилянням, лісозаготівлею, деревообробкою тощо), в результаті яких воно отримує дохід.

Встановлення методів формування витрат і доходів, які є вагомими показниками фінансової діяльності підприємства, можливе за допомогою концептуалізації обліку. Беручи до уваги елементи концептуальної основи, зображені на рис. 2., й узагальнення вивченої наукової літератури [18-21] та специфіку лісогосподарських підприємств, ми побудували модель концепції обліку їх витрат і доходів (рис. 3.).



**Рис. 3. Концепція обліку витрат і доходів лісогосподарського підприємства**



Як демонструє рис. 3., для раціональної організації обліку витрат і доходів підприємства необхідно враховувати численні об'єктивні і суб'єктивні фактори, які, в кінцевому результаті, забезпечують виконання цілей підсистем обліку витрат і доходів (фінансового, управлінського, стратегічного). Останні породжують певні закономірності обліку, які, в свою чергу, зумовлюють принципи (правила) їх функціонування.

Підсистеми обліку витрат і доходів підвладні дії регуляторів, які по відношенню до суб'єкта господарювання можна поділити на зовнішні і внутрішні. Зовнішні регулятори обліку розробляються органами влади, які мають на це відповідні повноваження (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів, Міністерство охорони навколишнього природного середовища, Державний комітет лісового господарства тощо), та є нормативно-правовими, інструктивними та методичними матеріалами. Внутрішні – це накази по підприємству, що затверджуються керівником підприємства, а також інструкції та розпорядження головного бухгалтера, головного інженера, головного економіста, начальника виробничого відділу. Враховуючи наявне регулювання з боку держави та з середини підприємства, його менеджери розробляють та удосконалюють технологію обробки даних у підсистемах фінансового, управлінського та стратегічного обліку витрат і доходів, яка є підґрунтям раціональної організації обліку досліджуваних об'єктів.

Такий механізм забезпечує упорядкування та трансформацію різномірних фактів господарського життя, що зумовлюють виникнення витрат і доходів, в динамічну інформацію для потреб аналізу (зокрема аналізу загальної суми витрат на виробництво продукції, за елементами витрат та калькуляційними статтями, собівартості окремих видів продукції, реалізації продукції, фінансових результатів діяльності).

**Висновки.** Отже, система обліку - це складний механізм, який є симбіозом взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих підсистем. Тільки на основі науково обґрунтованої теоретичної концепції можливо раціонально організувати систему обліку витрат і доходів підприємств, і лісогосподарських

зокрема, що є надійним підґрунтям його стратегічного менеджменту в умовах мінливого і невизначеного ринкового середовища. Перспективи подальших досліджень полягають у вивченні організаційних аспектів обліку витрат і доходів господарської діяльності підприємств лісової галузі з урахуванням їхньої виробничої структури та в розробці комплексу заходів з удосконалення організації обліку даних об'єктів.

### **Список використаних джерел**

1. Баланс на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Бережанське лісомисливське господарство» // <http://www.ternopillis.te.ua>.
2. Баланс на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Бучацьке лісове господарство» // <http://www.ternopillis.te.ua>.
3. Баланс на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Кременецьке лісове господарство» // <http://www.ternopillis.te.ua>.
4. Баланс на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Тернопільське лісове господарство» // <http://www.ternopillis.te.ua>.
5. Баланс на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Тернопільський лісонасінневий центр» // <http://www.ternopillis.te.ua>.
6. Баланс на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Чортківське лісове господарство» // <http://www.ternopillis.te.ua>.
7. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Бережанське лісомисливське господарство» // <http://www.ternopillis.te.ua>.
8. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Бучацьке лісове господарство» // <http://www.ternopillis.te.ua>.
9. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Кременецьке лісове господарство» // <http://www.ternopillis.te.ua>.
10. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Тернопільське лісове господарство» // <http://www.ternopillis.te.ua>.
11. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Тернопільський лісонасінневий центр» // <http://www.ternopillis.te.ua>.
12. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства «Чортківське лісове господарство» // <http://www.ternopillis.te.ua>.

13. Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - №10. – С. 11 – 17.
14. Каллас К.Э. Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 176 с.
15. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю.Г.Жукова / Под ред. и с предисловием д-ра экон. наук В.Б. Ивашкевича. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
16. Моссаковський В., Кононенко Т. Концепція обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - № 11. - С. 12 - 18.
17. Поленова С.Н. Концептуальные основы бухгалтерского учета в системе US GAAP // Международный бухгалтерский учет. – 2006. - №2. – С. 26 – 38.
18. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
19. Сопко В.В., Сопко О.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: Навч.-метод. посібник. — К. : Товариство "Знання" України, 2002. — 231 с.
20. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Гл. ред. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
21. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
22. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. Пер. с польск. Предисловие Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. - 240 с.