

МЕТОДИКА ЗВЕДЕНОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

Досліджено наукові погляди вітчизняних, зарубіжних вчених та норми нормативно-правових актів стосовно дефініції “зведений облік”. Розглянуто методика зведеного обліку витрат на підприємствах лісового господарства. Запропоновано схему зведеного обліку витрат на підприємствах лісового господарства. Подано авторське бачення зведеного обліку витрат на підприємствах лісового господарства з врахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності в умовах застосування національних й міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності).

Ключові слова: зведений облік, лісове господарство, підприємство, управління, інформація, облік, особливості діяльності.

Постановка проблеми. В умовах здійснення глобалізаційних процесів у сучасному економічному середовищі система обліку займає важливе місце, оскільки близько 70% інформації формується саме бухгалтерським обліком [1]. При цьому важливою складовою такої системи є зведений облік, який є основою для формування собівартості продукції, визначення фінансових результатів підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень.

Підприємства лісового господарства у своїй діяльності повинні застосовувати таку методика зведеного обліку витрат, яка б враховувала як особливості їх господарської діяльності, так і вимоги національних й міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації та методики зведеного обліку витрат на підприємствах різних видів економічної діяльності у своїх працях досліджували Безруких П.С., Белобородова В.А., Івашкевич В.Б., Задорожній З.В., Кашаєв А.Н., Корягін М.В., Куцик П.О., Озеран В.О., Палій В.Ф., Пушкар М.С., Слабінській В.Т., Чечета А.П. Проте на сьогодні, враховуючи динаміку економічних реалій та плінність норм чинного законодавства, комплексні дослідження з питань зведеного обліку витрат на підприємствах лісового господарства як важливої складової системи обліку витрат в управлінні діяльністю підприємств відсутні.

Формулювання цілей статті. Розглянути зведений облік витрат на підприємствах лісового господарства та запропонувати сучасну методика його здійснення з врахуванням організаційно-технологічних особливостей підприємств галузі та норм національних й

міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності).

Опис основного матеріалу дослідження. Вивчення літературних джерел та нормативно-довідкової бази показало, що поняття «зведений облік витрат на виробництво» науковцями та практиками трактується по-різному: облік зведення витрат на виробництво, зведений облік витрат на виробництво, зведення витрат на виробництво, узагальнення витрат на виробництво [2, с. 302].

Поняття зведеного обліку витрат на виробництво Безруких П.С., Івашкевич В.Б., Кашаєв А.Н. трактують як “... узагальнення за об'єктами обліку витрат усіх оборотів за місяць з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва та виявлення фактичної собівартості випуску продукції” [3]. Схоже формулювання зведеного обліку витрат на виробництво дає Палій В.Ф. [4, с. 185]. Він визначає зведення витрат на виробництво як спосіб “узагальнення собівартості кінцевих продуктів за даними аналітичного обліку витрат за об'єктами калькулювання в розрізі структурних підрозділів підприємства й центрів витрат”. На думку, Белобородової В.А., Слабінського В.Т., Чечета А.П. “...зведення витрат здійснюється на основі даних, одержаних у результаті обробки первинних документів з нарахування заробітної плати, витрат матеріалів, палива та інших елементів витрат” [5, с. 51]. Провідні вчені Львівської наукової бухгалтерської школи характеризують зведений облік витрат як:

- етап завершення обліку використання ресурсів як елементів і статей витрат – використання продуктивних сил (Корягін М.В.) [6, с. 122];

- узагальнення за об'єктами обліку усіх витрат за звітний місяць з урахуванням залишків незавершеного виробництва на початок і кінець періоду (Куцик П.О.) [7, с. 5];

- завершаючий етап в обліковій роботі, що передує калькулюванню собівартості продукції (Озеран В.О.) [8, с. 105].

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у лісовому господарстві (далі – Методичні рекомендації) зведений облік витрат на виробництво – це узагальнення за об'єктами обліку усіх витрат за місяць з урахуванням змін залишків незавершеного виробництва та витрат майбутніх періодів, калькулювання (визначення) фактичної собівартості продукції (товарів робіт, послуг) [1].

Не можемо погодитись з останньою дефініцією, адже процес калькулювання фактичної собівартості продукції є окремою складовою облікової діяльності, а також, на більш високому методологічному рівні, окремим елементом методу бухгалтерського обліку, і, відповідно, не може входити до поняття «зведений облік».

Але якщо прийняти за основу поетапну побудову обліку лісогосподарської діяльності, що є характерним для підприємств лісового господарства, то зведений облік витрат у лісогосподарській діяльності – це узагальнення витрат за об'єктами обліку з метою наступного визначення фактичної собівартості готової та незавершеної продукції. Зведений облік витрат у лісогосподарській діяльності є тісно пов'язаним та наступним щодо інших етапів процесу обліку витрат, а саме: облік витрат на утримання незрілих довгострокових біологічних активів; облік витрат на утримання довгострокових біологічних активів; облік витрат на лісозаготівлі.

Важливе значення у формуванні методики зведеного обліку витрат на підприємствах лісового господарства відіграє врахування організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств даного виду діяльності, до основних з яких можна віднести:

1) лісогосподарську діяльність, до якої входять наступні етапи: утримання незрілих довгострокових біологічних активів, утримання довгострокових біологічних активів та лісозаготівлі, за якими необхідно здійснювати узагальнення витрат;

2) попередільно-нормативний метод обліку витрат (авторська розробка), що притаманний для підприємств лісового господарства, оскільки виробництво лісопродукції здійснюється за переділами з врахуванням норм і нормативів витрат.

Під час організації зведеного синтетичного обліку витрат на підприємствах лісового господарства понесені витрати за наступними

обліковими ділянками: утримання незрілих довгострокових біологічних активів, безпосередньо самих довгострокових біологічних активів та лісозаготівлі, пропонуємо обліковувати на однойменних субрахунках 231, 232 й рахунок 233 відповідно.

Кожного місяця сума витрат на утримання лісових насаджень, що накопичуються за дебетом субрахунку 231 «Витрати на утримання незрілих довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю» списується на рахунок 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю».

У момент дозрівання лісових насаджень відбувається їх переведення за первісною вартістю з кредиту рахунку 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю» на дебет рахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю». Щомісяця подальше накопичення витрат для утримання лісових насаджень відображається на рахунку 232 «Витрати на утримання довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю». Кінцеве узагальнення витрат необхідно здійснювати на рахунку 23 «Виробництво».

Дослідження впливу організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємства на побудову обліку витрат показало, що раціональна організація зведеного обліку витрат на виробництво являє собою найбільш складну і відповідальну в методичному аспекті ділянку обліку, яка залежить від багатьох факторів, а саме: належність до певної галузі; тип виробництва; організація та характер технології виробництва; асортимент продукції, що випускається; структурно-організаційна побудова управління процесом виробництва; метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

У своїй діяльності підприємства лісового господарства при здійсненні зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції керуються галузевими Методичними рекомендаціями [1].

Дослідження спеціальної економічної літератури, монографій, підручників та навчальних посібників, наукових публікацій показало, що обґрунтованих публікацій про методику зведеного обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на підприємствах лісового господарства немає. У Методичних рекомендаціях [1] відображені лише загальні правила зведеного обліку витрат на виробництво і калькулювання

собівартості продукції без врахування специфіки діяльності підприємств лісового господарства.

Вивчення методики зведеного обліку витрат на підприємствах лісового господарства дає можливість нам стверджувати, що зведення

витрат – це процес, який складається з 2 етапів: облік виробничих витрат (їх узагальнення); розподіл нагромаджених виробничих витрат між переділами (рис. 1).

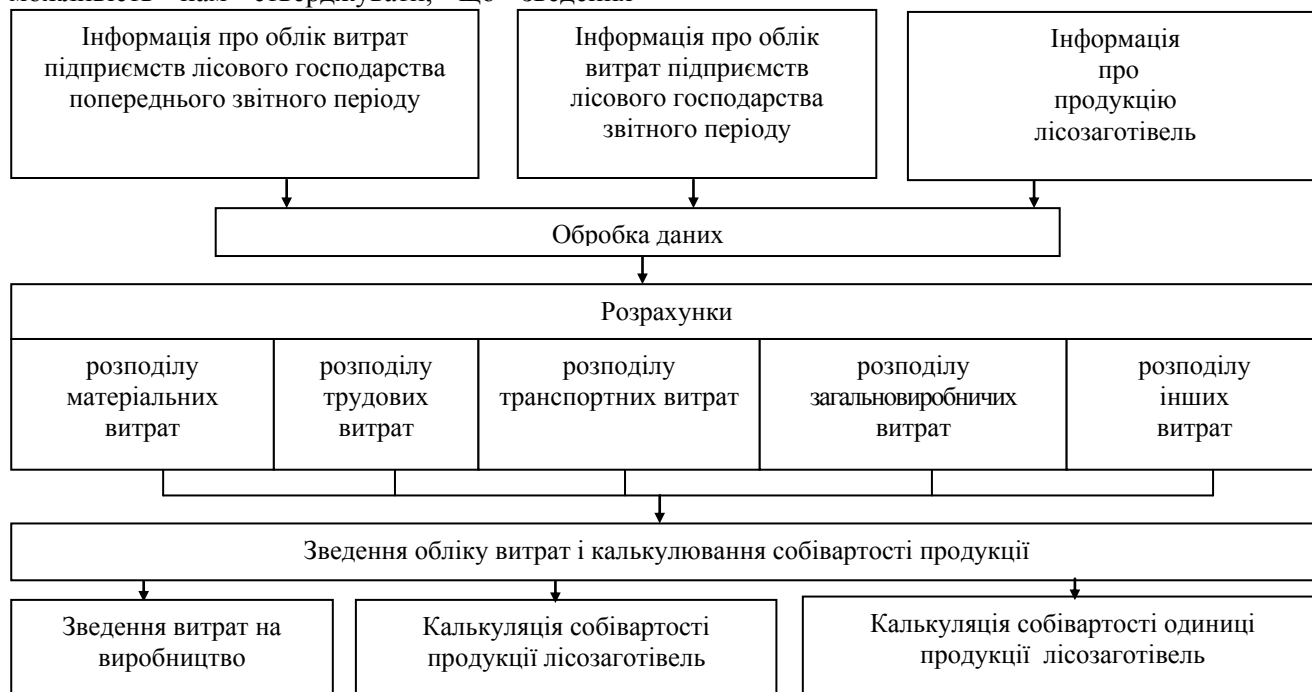


Рис. 1. Схема зведеного обліку витрат на підприємствах лісового господарства*

*Розроблено автором

Зведений облік витрат на виробництво на підприємствах лісового господарства повинен здійснюватися у такій послідовності:

1) узагальнюються дані, одержані в результаті обробки первинної документації, тобто інформації про облік витрат на підприємствах лісового господарства попереднього звітного періоду та інформації про вироблену лісопродукцію;

2) на основі обробленої інформації складаються Розрахунки розподілу різних видів

витрат, які будуть основою для зведення в обліку витрат на підприємствах лісового господарства і калькулювання собівартості продукції;

3) відбувається зведення одержаної облікової інформації щодо витрат і калькулювання собівартості продукції.

Документом, де відображаються результати узагальнення обліку витрат, є відомість «Зведення виробничих витрат» (табл. 1), яка складається щоквартально.

Таблиця 1

Зведення виробничих витрат за I квартал у Бібрському ДЛГ, тис. грн.*

Статті витрат	Витрати на утримання незрілих довгострокових біологічних активів	Витрати на утримання довгострокових біологічних активів	Витрати на лісозаготівлі	РАЗОМ
1	2	3	4	5
Витрати на придбання чи вирощування насіння та посадкового матеріалу	65,1	58,6	0,0	123,7
Витрати на утримання довгострокових біологічних активів	0,0	0,0	71,6	71,6
Купівельні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств	63,8	57,4	70,3	191,5

1	2	3	4	5
Витрати на добрива та засоби захисту лісових насаджень	52,3	47,1	57,4	156,8
Паливо і енергія на технологічні цілі	0,0	0,0	0,0	0,0
Основна заробітна плата	13,32	11,99	14,64	39,95
Додаткова заробітна плата	0,0	0,0	0,0	0,0
Відрахування на соціальні заходи	4,95	4,46	5,44	14,85
Витрати на підготовку та освоєння виробництва	28,5	0,0	0,0	28,5
Витрати на утримання і експлуатацію устаткування	36,7	33,0	40,5	110,2
Транспортні витрати	58,1	53,4	62,7	174,2
Загальновиробничі (цехові) витрати	110,4	99,4	121,3	331,1
Інші виробничі витрати	155,2	139,7	170,8	465,7
Разом витрат	588,37	505,05	614,68	1708,1

* Складено автором за результатами проведених досліджень

Проте, враховуючи результати дослідження методики ведення обліку витрат на підприємствах лісового господарства, нами удосконалено зведений документ з врахуванням пропозицій, наданих щодо:

- калькуляційних статей витрат, а саме: витрати на придбання чи вирощування насіння та посадкового матеріалу; витрати на утримання біологічних активів; витрати на добрива та засоби захисту лісових насаджень; витрати на підготовку та освоєння виробництва; транспортні витрати.

- основних етапів лісогосподарської діяльності, за якими необхідно узагальнювати витрати: утримання незрілих довгострокових біологічних активів; утримання довгострокових біологічних активів та лісозаготівлі.

Важливим етапом зведеного обліку витрат є розподіл нагромаджених витрат за переділами. При цьому важливе значення відіграє вибір бази розподілу, яка має бути єдиною для кожного переділу. Дослідження калькуляційних статей витрат на підприємствах лісового господарства за кожним переділом дає можливість запропонувати застосування заробітної плати як бази розподілу (ця стаття витрат є присутньою на всіх переділах виробничого циклу) (табл. 2).

Сьогодні у своїй діяльності підприємства лісового господарства при здійсненні зведеного обліку витрат керуються галузевими Методичними рекомендаціями [1], у яких наведений типовий перелік калькуляційних статей витрат, який використовують у практичній діяльності галузеві підприємства.

Таблиця 2

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат (пропорційно сумі основної заробітної плати) у ДП «Бібрське лісове господарство» за грудень 2015 року*

№	Зміст	Сума, тис. грн.
1.	Загальна сума загальновиробничих витрат	48500,00
2	Загальна сума основної заробітної плати, виплаченої працівникам, що здійснюють:	12000,00
2.1	утримання незрілих довгострокових біологічних активів	3140,00
2.2	утримання довгострокових біологічних активів	2542,00
2.3	лісозаготівлю	6318,00
3	Загальновиробничі витрати понесені у зв'язку з:	
3.1	утриманням незрілих довгострокових біологічних активів	12691,00
3.2	утриманням довгострокових біологічних активів	10274,00
3.3	лісозаготівлею	25535,00

* Складено автором за результатами проведених досліджень

Проте вищенаведені галузеві рекомендації містять, на наш погляд, ряд недоліків:

- документ, розроблений Державним комітетом лісового господарства України, проте з 09.12.2010 р. такий вищий керівний орган управління у лісовому господарстві реорганізований на Державне агентство лісових ресурсів;

- не враховують окрему специфіку діяльності підприємств лісового господарства;

- більшість норм методичних рекомендацій є загальними;

- відсутніми є останні зміни у законодавстві країни (введення Податкового кодексу України, П(С)БО) та ін.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, запропонована методика зведеного обліку витрат у розрізі основних ділянок лісгосподарської діяльності, а саме: утримання незрілих довгострокових біологічних активів, довгострокових біологічних активів та лісозаготівлі дає можливість побачити значні відмінності у складі та структурі статей витрат, оскільки побудована з врахуванням специфіки

діяльності підприємств даного виду економічної діяльності та норм національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності). Результати проведених досліджень будуть використані при подальших вивчення питань формування витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах лісового господарства.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Evans M. H. *Creating Value through Financial Management* / Matt H. Evans : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oercommons.org/courses/creating-value-through-financial-management/view>.
2. Сопко В. В. *Бухгалтерський облік : навч. посібник* / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 1998. – 448 с.
3. Безруких П. С. *Бухгалтерский учет в промышленности : учебник* / П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, А. Н. Кашаев. – [2-е изд. перераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 263 с.
4. Палий В. Ф. *Основы калькулирования* / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
5. *Калькуляция себестоимости продукции в промышленности : учебное пособие* / В. А. Белобородова, А. П. Чечета, В. Т. Слабинский и др. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 289 с.
6. Корягін М. В. *Облік витрат і калькулювання собівартості продукції на хлібопекарних підприємствах* : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М. В. Корягін. – Львів, 1998. – 221 с.
7. Куцик П. О. *Облік і контроль виробничих витрат в об'єднаннях кооперативної промисловості* : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / П. О. Куцик ; Львів. комерц. академія. – Львів, 2000. – 17 с.
8. Озеран В. А. *Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости продукции виноделия* : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности» / В. А. Озеран. – Львов, 1982. – 190 с.
9. *Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України* : наказ Державного комітету лісового господарства України від 08.11.2002 р. № 146 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kadrlis.com.ua/normativna_baza.htm.
10. Openshaw K. *Cost and Financial Accounting in Forestry* / K. Openshaw. – Pergamon Pr, March 1980. – 202 p.

REFERENCES

1. Evans, M.H. *Creating Value through Financial Management* [Synergetic effect of benchmarking of competitive advantages]. Retrieved from <http://www.oercommons.org/courses/creating-value-through-financialmanagement/view> [in English].
2. Sopko, V.V. (1998). *Buhgalters'kyj oblik [Accounting]*. Kyiv : KNEU [in Ukrainian].
3. Bezrukih, P.S., Ivashkevich, V.B., Kashaev, A.N. (1987). *Buhgalterskij uchet v promyshlennosti [Accounting at the industry]*. Moskva: Finansy i statistika [in Ukrainian].
4. Palij, V.F. (1987). *Osnovy kal'kulirovanija [The basic of costing]*. Moskva: Finansy i statistika [in Ukrainian].
5. Beloborodova, V.A., Checheta, A.P., Slabinskij, V.T. (1989). *Kal'kuljacija sebestoimosti produkcii v promyshlennosti [Costing of production at the industry]*. Moskva: Finansy i statistika [in Ukrainian].
6. Korjagin, M.V. (1998). *Oblik vytrat i kal'kuljuvanja sobivartosti produkcii' na hlibopekarnyh pidpryjemstvah [Cost accounting and costing of production at the bakery enterprises]*. *Candidate's thesis*. Lviv: LKA [in Ukrainian].
7. Kucyk, P.O. (2000). *Oblik i kontrol' vyrobnych vytrat v ob'jednannjah kooperatyvnoi' promyslovosti [Accounting and control of production cost at the cooperative industry association]*. *Extended abstract of candidate's thesis*. Lviv: LKA [in Ukrainian].
8. Ozeran, V.A. (1982). *Sovershenstvovanie ucheta zatrat i kal'kulirovanija sebestoimosti produkcii vinodelija [Improving the accounting of costs and costing of wine production]*. *Candidate's thesis*. Lviv: LTEI [in Ukrainian].
9. *Metodichni rekomendaciyi z formuvannja sobivartosti produkcii (robit, poslug) na pidpryjemstvah lisovogo gospodarstva Ukraini [Guidelines for the formation the cost of goods (works, services) in forestry enterprises in Ukraine]*. (2002, November 08) [Synergetic effect of benchmarking of competitive advantages]. Retrieved from http://www.kadrlis.com.ua/normativna_baza.htm.
10. Openshaw, K. (1980). *Cost and Financial Accounting in Forestry*. Pergamon Pr, March [in English].