

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

ACCOUNTING POLICY IN MANAGEMENT ACCOUNTING IN FORESTRY ENTERPRISES

У статті розглянуто формування облікової політики в системі управлінського обліку, що дозволяє вибрати найбільш доцільний спосіб калькулювання собівартості, забезпечити контроль руху ресурсів та оптимізувати витрати. Метою дослідження є визначення проблем у формуванні облікової політики з метою організації належного управлінського обліку у лісогосподарських підприємствах та обґрунтування напрямків їх вирішення. У ході проведеного дослідження були обґрунтовані основні елементи організаційно-технічного розділу облікової політики. Управлінський облік розглядається в сукупності з технічних, методичних та організаційних аспектів, що забезпечить реалізацію сучасного обліку і забезпечить необхідною інформацією розглянутих явищ і процесів, доходів і витрат, і таким чином створюються умови для оперативного використання цієї інформації з метою управління лісогосподарським підприємством. Впровадження представлених у статті елементів облікової політики дозволяє підвищити ефективність функціонування системи управлінського обліку за рахунок розподілу обов'язків та відповідальності за його організацію та веденням.

Ключові слова: облікова політика, лісогосподарське підприємство, інформаційно-облікове забезпечення, облік витрат, калькулювання.

Accounting serves as the basis for management decisions regarding the rational management of forest use, adaptation of the accounting of forestry enterprises to modern requirements requires the introduction of a new approach to the accounting of forest resources. Properly organized cost accounting leads to the economic growth of the enterprise, the impact of activity results on increasing the efficiency of production, the pricing system. Enterprises should use such a mechanism for the formation of production costs, which would allow obtaining complete and reliable information for management needs. The main document of the organization, which determines the procedure for keeping records when displaying economic transactions, is the accounting policy. The article examines the formation of an accounting policy in the management accounting system, which allows you to choose the most appropriate method of calculating the cost price, ensure the control of the movement of resources and optimize costs. The purpose of the study is to identify problems in the formation of accounting policy for the purpose of organizations of proper management accounting in forestry enterprises and to substantiate the directions of their solution. In the course of the conducted research, the main elements of the organizational and technical section of the accounting policy were substantiated. The stages of management accounting organization in forestry enterprises are given: preparatory (organizational), technological, implementation, preparation of reports. Management accounting is considered as a whole from technical, methodical and organizational aspects, which will ensure the implementation of modern accounting and provide the necessary information on the considered phenomena and processes, income and expenses, and in this way conditions are created for the operational use of this information for the purpose of managing a forestry enterprise. The implementation of the elements of the accounting policy presented in the article allows to increase the efficiency of the management accounting system due to the distribution of duties and responsibilities for its organization and management.

Key words: accounting policy, forestry enterprise, information and accounting support, cost accounting, costing.

УДК 657.44

DOI: <https://doi.org/10.32782/infrastruct79-11>

Польова О.Л.

д.е.н., професор,
професор кафедри бізнесу
та сфери обслуговування,
Вінницький національний аграрний
університет

Polova Olena

Vinnitsia National Agrarian University

Постановка проблеми. Ефективне функціонування лісогосподарств і отримання прибутку передбачає належну організацію управлінського обліку лісової продукції. Належно організований облік продукції лісівництва, враховуючи технологічні особливості лісогосподарських підприємств, забезпечить ефективний контроль за наявністю, рухом та реалізацією продукції лісгоспів. Це дозволить оптимізувати витрати, визначити фінансові результати діяльності підприємств приймати ефективні управлінські рішення.

Облікова інформація в системі управління лісогосподарським виробництвом відіграє ключову роль, оскільки управлінський облік забезпечує необхідними даними для аналізу та контролю виконання кошторисів, ефективного використання коштів з урахуванням їх цільового призначення.

У разі реструктуризації діяльності лісогосподарських підприємств, комерціалізації їх діяльності

головним чином з допомогою надання рубкам проміжного користування статусу комерційних необхідні зміни у системі обліку. Оскільки діюча система бухгалтерського обліку чітко регламентована, вирішенню цієї проблеми сприятиме організація системи управлінського обліку одночасно у лісогосподарських підприємствах. У складі лісогосподарських робіт виділяються витрати, спрямовані на проведення рубок догляду, санітарних рубок, інших рубок, і особливо в насадженнях, вік яких старше 40 років. Чим рентабельніше рубка, тим більшою мірою проявляється комерційний інтерес. Отже, необхідна особлива та цілеспрямована система обліку витрат та продукції лісогосподарських підприємств, тобто система управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Питанням організації управлінського обліку як однієї з підсистем обліку у лісовому господарстві

розглядалися у роботах Цаль-Цалко Ю.С. [1], Ковбаси Т.А. [4], Макаренко А. [5], Максименко Д.В. [6] Мороз Ю.Ю., Гайдучок Т.С. [7] та ін. Поняттям управлінського обліку приділено значну увагу в працях зарубіжних вчених даються вченими розвинених країн Ентоні Р. та Рис Дж., Нідлз В., Хонгрэн Ч.Т. та Фостер Дж. Проте, відсутня єдина методика організації управлінського обліку в лісогосподарських підприємствах, що враховує організаційні, технологічні та методичні аспекти облікової політики та особливості діяльності даних підприємств.

Отже, **мета статті**: розглянути основні аспекти формування облікової політики з метою організації належного управлінського обліку у лісогосподарських підприємствах та обґрунтувати напрямки їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах комплексного управління лісовим господарством, де лісогосподарське підприємство як суб'єкт господарювання займається комерційною та лісогосподарською (бюджетною) діяльністю, цільові вирубки неголовного користування доцільно розглядати на рівних засадах з лісозаготівлями головного користування і вести їх облік як частину промислової діяльності підприємства, враховуючи спільні інтереси.

Основним напрямком обліку і аналізу лісогосподарств є встановлені компоненти: лісокультура, яка об'єднує насінництво, розсадницьку справу та лісові культури; лісівнича включає рубки догляду, санітарні та інші рубки; лісозаготівельна включає рубки головного користування; лісовпорядкування, яке охоплює комплекс заходів з питань організації і ведення лісового господарства для забезпечення раціонального використання лісових ресурсів і земель лісового фонду та підвищення продуктивності деревостанів [7].

Сучасний облік лісових насаджень (кількісний і вартісний) повністю відокремлений від їх бухгалтерського обліку, від стратегічних цілей і проблемних питань розвитку загальної системи управління біологічними активами [6].

У зв'язку з необхідністю формування оперативної інформації для прийняття управлінських рішень у діяльності лісогосподарських підприємств та насамперед для визначення ціни на деревину, отриману від рубок проміжного користування, здійснення оперативного контролю за рухом фінансових потоків підприємства, а також здійснення калькулювання витрат на охорону навколишнього середовища, аналізу господарської діяльності необхідно організувати аналітичний управлінський облік витрат з лісогосподарської діяльності, витрат з рубки та продукції, отриманої від неї.

Узагальнивши дослідження різних авторів, можна виділити основні етапи організації управлінського обліку у лісогосподарських підприємствах.

1 етап – підготовчий (організаційний). На даному етапі аналізується існуюча система обліку на предмет достовірності, повноти та оперативності, щодо надання інформації, вивчається чинна система документообігу, визначаються основні завдання організації управлінського обліку.

Розробка механізму управління документообігом є необхідною складовою організації бухгалтерського обліку й забезпечує: стабільність роботи бухгалтерської служби; чіткість руху та оперативність управлінських рішень; своєчасність прийняття управлінських рішень [1].

При виконанні даного аналізу слід врахувати, що система управлінського обліку має вирішувати лише першочергові завдання, а не охоплювати всю діяльність лісгоспу.

2 етап – технологічний. На цьому етапі проводиться узгодження результатів першого етапу з існуючою системою бухгалтерської інформації, такою як облікова політика і робочий план рахунків. Розробляється нова облікова політика з метою впровадження управлінського обліку, а також відбувається впровадження або коригування програмного забезпечення для облікових процесів.

3 етап – впровадження. Визначаються структурні підрозділи, в яких запроваджується управлінський облік, та розробляються посадові інструкції працівників, залучених до процесу управлінського обліку.

Адаптація бухгалтерського обліку лісового комплексу до сучасних вимог вимагає впровадження нового підходу до обліку лісових ресурсів на рівні підприємств. Для розв'язання цієї проблеми можуть бути корисні інтегровані економічні служби, які б фіксували господарські події та аналізували їх [8]. Ця інформація становила б основу для управлінських рішень і керування системою

4 етап – підготовка звітності. На даному етапі визначаються форми звітів та зведень, що включають інформацію з будь-яким рівнем деталізації, встановлюється періодичність подання звітності. Основними формами статистичного спостереження на підприємствах лісового господарства є форма № 1-підприємництво «Звіт про основні показники діяльності підприємства», та форма 3-ЛГ «Звіт про господарську діяльність» [4].

Після визначення цілей організації управлінського обліку за допомогою бюджетів здійснюється процес бюджетування (планування) за структурними підрозділами (центрами відповідальності).

Основним документом організації, який визначає порядок ведення обліку при відображенні господарських операцій, є облікова політика.

Процес формування облікової політики дуже трудомісткий і потребує виваженого підходу. Важливий для бухгалтерії внутрішній документ повинен допрацьовуватися та оновлюватися щороку до нормативних актів з бухгалтерського та

податкового обліку вносяться зміни, приймаються нові нормативні документи, які необхідно адаптувати для практичного застосування конкретної організації шляхом внесення відповідних змін та доповнень до облікової політики. Облікова політика, що застосовується організацією, надає глобальний вплив на величину собівартості продукції, отриманого прибутку, податків, показників фінансового стану. Отже, облікова політика організації – це з основних компонентів формування величини основних результатів діяльності організації, податкового планування, цінової політики.

Під обліковою політикою в системі управлінського обліку розуміється сукупність способів ведення управлінського обліку, що забезпечують його безперервність, наступність та сприяють реалізації можливостей його елементів на користь внутрішньогосподарського управління організацією.

Одними з основних елементів облікової політики щодо обліку витрат на виробництво та випуск продукції є: визначення переліку центрів витрат; встановлення витрат за кожним центром витрат; вибір відповідальних витрати по кожному центру витрат; вибір способу угруповання витрат та списання витрат; вибір переліку статей калькуляції; вибір методу оцінки незавершеного виробництва; вибір способу оцінки готової та відвантаженої продукції; вибір трансфертних цін; вибір варіанта зведеного обліку витрат за виробництво; вибір способів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку та калькулювання; вибір методів обліку витрат за виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Кожен елемент облікової політики з метою управлінського обліку повинен підкріплюватися внутрішнім локальним актом. Наведемо приклади внутрішніх документів, що регулюють управлінський облік:

- Положення про управлінську структуру організації закріплює схему організаційної структури основних організаційно-виробничих та управлінських підрозділів, їх функції та напрямки діяльності;
- Положення про фінансову структуру – розробка номенклатури місць виникнення витрат та центрів відповідальності за витратами, продажами, прибутками та інвестиціями;
- Положення про бюджетування складається з положень, що фіксують загальні правила та принципи бюджетування, розробки структури головного бюджету підприємства та регламентів бюджетування;
- Положення про службу управлінського обліку закріплює структуру апарату управлінського обліку, посадові інструкції працівників, заходи щодо підвищення кваліфікації, графіки виконання обліково-аналітичних робіт;
- Робочий план рахунків управлінського обліку формується на базі плану рахунків бухгалтерського

обліку – це узагальнення даних про процеси формування витрат виробництва та обігу, вартість готової продукції, а також процеси її реалізації;

- Графік документообігу це розробка переліку документів для обліку вчинених та майбутніх фактів господарської діяльності;

- Положення про склад витрат у розрізі статей калькуляції містить розробку класифікатора з об'єктів обліку витрат, носіїв витрат, об'єктів калькулювання, порядку їх застосування. У ньому закріплюється порядок формування інформації про бази розподілу непрямих витрат, розроблення структури та складу статей кошторисів та калькуляцій, узагальнення інформації про можливості застосування тих чи інших методів ціноутворення;

- Положення про внутрішню управлінську звітність та про управлінський аналіз фіксує склад та структури бюджетів, формування реєстру управлінських звітів, порядку їх формування.

На лісогосподарських підприємствах облік і контроль виробничих запасів має велике значення для забезпечення ефективності виробництва [2]. Це включає в себе детальний облік лісових ресурсів, який охоплює як кількість деревини на рубках, так і стан лісів в цілому. Крім того, важливо вести облік та контроль за запасами деревини на складах та у процесі обробки.

Характерна особливість виробничої діяльності лісових господарств полягає в тому, що в ній в комплексі здійснюються процеси по вирощуванню лісових ресурсів за рахунок лісозаготівель, переробки деревної та іншої сировини. До операційної діяльності лісового господарства відносяться лісозаготівельне виробництво (розробка лісосічного фонду з метою отримання різних сортиментів круглого лісу і технологічної сировини у вигляді дров і лісосічних відходів); деревообробне (лісопиляння, виробництво тари, будівельних деталей, чорнових заготовок і т.д.) виробництво [3].

На підставі аналізу існуючої практики обліку доходів, витрат та лісопродукції здійснюється розробка облікової політики з метою управлінського обліку. Облікова політика з метою управлінського обліку лісогосподарської організації представлена на рис. 1.

Розгляд управлінського обліку в сукупності технічної, методичної та організаційної сторін забезпечить реалізацію сучасного управлінського обліку. Інформація системи управлінського обліку забезпечить необхідну деталізацію інформації щодо розглянутих явищ і процесів, доходів і витрат, і таким чином створюються умови для оперативного використання цієї інформації з метою управління.

У лісовому господарстві є значні проміжки часу між початковими витратами, які були свого часу збитками за певний період, і кінцевими результатами, коли повертаються витрати, а іноді з



Рис. 1. Облікова політика в лісгосподарських підприємствах

Джерело: розробка автора

прибутком. Завдяки циклічному характеру повернення витрат, і головне росту витрат, не завжди просто оцінити інвестиції в той чи інший лісотехнічний захід, тобто визначити рівень прибутку й окупності обраного рішення [5].

Основу для оптимізації фінансово-господарської діяльності організації, оптимізації її фінансових результатів має бути обрана організацією облікова політика.

Висновки з проведеного дослідження.

Таким чином, облікова політика для формування управлінського обліку лісгосподарських підприємств може розроблятися окремо від фінансового

обліку, а може бути єдиною для фінансового та управлінського обліку. Дослідження методичних аспектів облікової політики для управлінського обліку дозволяє зазначити, що це важливий крок у створенні ефективної системи обліку, яка підтримує управлінський процес на підприємстві. Аналіз цих аспектів дозволяє розробити чіткі правила і процедури для збору, обробки і звітування фінансової інформації, що є основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Кожен елемент облікової політики з метою управлінського обліку повинен підкріплюватися внутрішніми документами (акт, положення,

розпорядження тощо), що регулюють управлінський облік.

Організація управлінського обліку в лісогосподарських підприємствах – це процес створення і налагодження системи обліку, яка дозволяє збирати, обробляти, аналізувати і звітувати про фінансові та управлінські результати діяльності для прийняття управлінських рішень, а також забезпечення ефективного управління ресурсами, контролю за витратами та доходами і плануванням діяльності підприємства.

Отже, в лісогосподарських підприємствах доцільно застосовувати системний підхід щодо формування облікової політики з метою організації належного управлінського обліку

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бухгалтерський облік і аудит в управлінні лісогосподарським підприємством : підручник / Ю.С. Цаль-Цалко, Ю.Ю. Мороз, В.С. Ейсмонт, Т.С. Гайдучок, Н.І. Цегельник. Житомир : Рута, 2019. 372 с.
2. Довга Т.А. Сучасні проблеми документування виробничих запасів на підприємстві, перспективи їх вирішення. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 6. С. 118–122.
3. Коваленко В.В., Белгородцева М.О. Організація обліку на підприємствах лісової галузі. URL: http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2009/Economics/47741.doc.htm (дата звернення: 19.06.2024).
4. Ковбаса Т.А. Сутність та види звітності підприємств лісового господарства. 2017. *Бізнес-навігатор*. Вип. 2 (41). С. 128–132.
5. Макаренко А. Обліково-аналітичне забезпечення як фактор підвищення результативності управління раціональним лісокористуванням. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2017. № 3(2) С. 109–121.
6. Максименко Д.В., Даниш Н.І. Методика обліку лісового господарства України. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2017. № 22 (17). С. 227–237.
7. Мороз Ю.Ю., Гайдучок Т.С. Організація обліку на лісогосподарських підприємствах. *Баланс-Агро*. 2017. № 44-1. С. 9–26
8. Савчук В.К. Обліково-аналітичне забезпечення управління як фактор підвищення його результативності. *Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів*: матер. IV Міжнар. наук.-практ. конф., 25 листопада 2016 р. Київ : КНЕУ, 2016. С. 323–325.

REFERENCES:

1. Tsal-Tsalko Yu.S., Moroz Yu.Yu., Eismont V.S., Haiduchok T.S., Tsehelnik N.I. (2019). *Bukhgalterskyi oblik i audyt v upravlinni lisohospodarskym pidpriemstvom : pidruchnyk* [Accounting and auditing in the management of a forestry enterprise: a textbook]. Zhytomyr : Ruta 372 p. (in Ukrainian)
2. Dovha T.A. (2014) *Suchasni problemy dokumentuvannya vyrobnychikh zapasiv na pidpriemstvi, perspektyvy yikh vyrishennia* [Modern problems of documenting production stocks at the enterprise, prospects for their solution]. *Investytsii: praktyka ta dosvid – Investments: practice and experience*, vol. 6, pp. 118–122 (in Ukrainian).
3. Kovalenko V.V., Bielhorodtseva M.O. *Orhanizatsiia obliku na pidpriemstvakh lisovoi haluzi* [Organization of accounting at forestry enterprises]. Available at: http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2009/Economics/47741.doc.htm. Accessed June 19, 2024 (in Ukrainian)
4. Kovbasa T.A. (2017) *Sutnist ta vydy zvitnosti pidpriemstv lisovoho hospodarstva* [The essence and types of reporting by forestry enterprises]. *Biznes-navigator – Business navigator*, vol. 2 (41), pp. 128–132. (in Ukrainian)
5. Makarenko A. (2017) *Oblikovo-analitychne zabezpechennia yak faktor pidvyshchennia rezultatyvnosti upravlinnia ratsionalnym lisokorystuvanniam* [Accounting and analytical support as a factor in increasing the effectiveness of management of rational forest use Accounting and analytical support as a factor in increasing the effectiveness of management of rational forest use]. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, vol. 3(2), pp. 109–121. (in Ukrainian)
6. Maksymenko D.V., Danysh N.I. (2017). *Metodyka obliku lisovoho hospodarstva Ukrainy* [Forestry accounting methodology of Ukraine]. *Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu – Scientific Bulletin of Mukachevo State University*, vol. 22 (17), pp. 227–237 (in Ukrainian).
7. Moroz Yu.Yu., Haiduchok T.S. (2017). *Orhanizatsiia obliku na lisohospodarskykh pidpriemstvakh* [Organization of accounting at forestry enterprises]. *Balans-Agro – Balance-Agro*. vol. 44-1, pp. 9–26. (in Ukrainian)
8. Savchuk V.K. (2016). *Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia yak faktor pidvyshchennia yoho rezultatyvnosti* [Accounting and analytical support of management as a factor in increasing its effectiveness]. *Transformatsiini peretvorennia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia v umovakh yevrointehratsiinykh protsesiv – Transformational transformations of accounting and analytical support of management in the conditions of European integration processes*: IV Mizhnarodna nauково-praktichna konferenciya, (Kyiv, November 25, 2016) , Kyiv, KNEU, pp. 323–325. (in Ukrainian)