

УДК 657.41.330.14

Т.А. Яковець,

Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету,
м. Чортків

ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

Анотація

У статті досліджено основні етапи побудови системи обліку капіталу на підприємствах лісової галузі. Особлива увага відведена виявленню низки чинників впливу на процес побудови ефективної системи обліку капіталу та їх систематизації. Зокрема, виділено проблемні питання нормативно-правового регулювання обліку капіталу в лісовому господарстві та рекомендовані доповнення до деяких нормативних актів з урахуванням специфіки галузі. Висловлено пропозицію щодо врахування природного капіталу (лісу, землі) лісогосподарських підприємств у склад зареєстрованого капіталу. Доводиться потреба реформування права власності на ліси в Україні. На основі проведеного дослідження побудована модель взаємозв'язку чинників впливу на побудову обліку капіталу: загальнодержавних, внутрішньогалузевих, підприємницьких.

Ключові слова: капітал, лісове господарство, система обліку, природний капітал, біологічні активи.

Т.А. Яковець,

Чортковский учебно-научный институт предпринимательства и бизнеса
Тернопольского национального экономического университета, г. Чортков

ОСОБЕННОСТИ ПОСТРОЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ СИСТЕМЫ УЧЕТА КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЙ ЛЕСНОГО ХОЗЯЙСТВА

Аннотация

В статье исследованы основные этапы построения системы учета капитала в предприятиях лесной отрасли. Особое внимание отведено выявлению ряда факторов влияния на процесс построения эффективной системы учета капитала и их систематизации. В частности, отмечены проблемные вопросы нормативно-правового регулирования учета капитала в лесном хозяйстве и рекомендуемые дополнения в некоторые нормативные акты с учетом специфики отрасли. Высказано предложение относительно учета природного капитала (леса, земли) лесохозяйственных предприятий в составе зарегистрированного капитала. Доведена необходимость реформирования права собственности на леса в Украине. На основе проведенного исследования построена модель взаимосвязи факторов влияния на построение учета капитала: общегосударственных, внутриотраслевых, предпринимательских.

Ключевые слова: капитал, лесное хозяйство, система учета, природный капитал, биологические активы.

Tetyana A. Yakovets,

Chortkiv educational and scientific institute for entrepreneurship and business
Ternopil National Economic University, Chortkiv

PECULIARITIES OF BUILDING EFFECTIVE CAPITAL ACCOUNTING SYSTEM OF FORESTRY ENTERPRISES

Annotation

In the article the main stages of construction of capital accounting system in forestry enterprises are researched. Special attention is paid to discovering of a number of factors which influence the process of building an effective system of capital accounting and systematization. In particular, the

problematic issues of legal regulation of capital accounting in forestry are marked and amendments to certain regulations specific to the industry are recommended. It is suggested to incorporate natural capital (forest land) forestry enterprises into the registered capital. It is necessary to reform of ownership of forests in Ukraine. On the basis of this research, a model of the interconnection of the factors influencing the construction of accounting capital: national, intra-industry and business is built.

Keywords: capita, forestry, accounting system, natural capita, biological assets.

Постановка проблеми. На сучасному етапі глобалізаційних процесів в економіці розширюється коло проблем, які бухгалтерський облік покликаний вирішувати. Стрімкий розвиток науково-технічного прогресу, впровадження інноваційних технологій та поява нових організаційних форм виробництва зумовлює ускладнення управління господарсько-фінансовою діяльністю підприємств, тому виникає нагальна потреба удосконалення побудови та ведення бухгалтерського обліку, що дасть змогу підвищити якість облікової інформації, її обробки та зберігання, як необхідної умови для ефективного управління підприємством.

Лісогосподарський комплекс відноситься до господарських комплексів, що мають стратегічне значення для національної економіки, оскільки охоплює усі процеси, що пов'язані з відтворенням та використанням стратегічного ресурсу – лісу. Для лісового господарства України найгострішими є проблеми, пов'язані з необхідністю забезпечити раціональне використання лісових ресурсів, конкурентоспроможність продукції і послуг лісогосподарських та лісопереробних підприємств на внутрішніх і зовнішніх ринках [1]. Тому потребує подальшого поглиблення теоретичних досліджень та методологічних розробок у сфері формування, використання й обліку капіталу в підприємствах лісового господарства для забезпечення ефективної господарсько-фінансової діяльності й отримання стабільного прибутку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій науковців свідчить про те, що питання сутності капіталу та методики його обліку розглядали такі провідні вчені-економісти: Р. Антоні, П. Безруких, Н. Берзон, Ю. Бутинець, І. Бланк, З. Боді, Ю. Брігхем, С. Брю, О. Канцуров, С. Коваль, Т. Корольок, У. Кяран, В. Мельничук, Є. Мних, Е. Нікбахт, О. Пилипенко, Р. Слав'юк, С. Питель, І. Поліщук та інші. Зокрема, Ю. Ф. Бутинець розглядає поняття та складові власного капіталу в зарубіжних країнах [2], І. Р. Поліщук приділяє увагу обліку додаткового капіталу, а також здійснює порівняльний аналіз процесу формування статутного капіталу на господарських товариствах України, Росії та Республіки Білорусь [3]. Вагомий внесок у дослідження цього питання внесла В. В. Сопко, яка стверджує, що значний вплив на побудову обліку капіталу має його структура [4]. Аналіз дисертаційних досліджень стосовно

обліку капіталу підприємства виявив, що вчені розглядають концептуальні теорії управління капіталом підприємства і найбільшу увагу приділяють аналізу критеріїв та показників ефективності структурних елементів капіталу, які характеризують максимізацію ринкової вартості підприємства. При всій значущості досліджень зарубіжних і вітчизняних вчених питань обліку капіталу слід зазначити, що проблема побудови ефективної системи обліку капіталу в підприємствах лісового господарства вивчена недостатньо, тому постає потреба у розробці концепції системи обліку, яка б враховувала усі особливості лісової галузі.

Формулювання цілей статті. Метою статті є окреслити особливості побудови обліку капіталу в підприємствах лісового господарства для визначення впливу чинників на цей процес з врахуванням специфіки галузі, що сприятиме можливості усунення усіх неузгодженостей та недоліків у системі обліку капіталу.

Виклад основного матеріалу. З метою пристосування до нинішніх ринкових взаємин необхідним стає переосмислення економічних стратегій і понять для чіткого окреслення пріоритетів розвитку національної економіки. Для прийняття виважених, ефективних та оперативних управлінських рішень необхідне формування систематичної інформації про усі факти господарського життя, що здійснюються підприємством. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку. Недбалість і неточність у системі ведення бухгалтерського обліку може принести чималий збиток.

Оскільки основними джерелами формування активів підприємства є власні засоби (власний капітал) та позичені кошти (позиковий капітал), особливої актуальності набуває дослідження чинників, що впливають на побудову бухгалтерського обліку капіталу підприємства, з метою визначення їх впливу та підвищення ефективності ведення обліку.

До основних чинників побудови обліку капіталу відносимо такі:

1. Організаційно-правова форма підприємства – один з основних чинників, оскільки саме від організаційно-правової форми підприємства залежить, який вид власності на капітал підприємства, які принципи його формування та використання, а також який розподіл повноважень приймати рішення щодо управління капіталом загалом. У лісовому господарстві переважає державний капітал.

2. Вид підприємницької діяльності (виробнича, комерційна, грошово-кредитна) має вплив на формування та кругообіг капіталу.

3. Кількість інвесторів та кредиторів – фактор впливу на рівень конкурентоспроможності підприємства, динаміку та структуру капіталу та й на фінансову стабільність загалом.

4. Обсяг виробництва – впливає на потребу в капіталі, його рентабельність та оборотність.

5. Галузь та підгалузь виду діяльності – кожна галузь діяльності має бути відокремлена у бухгалтерському обліку, за ним визначається фінансовий результат.

6. Типи законодавчих систем – від цього фактора залежить побудова нормативно-правового регулювання обліку капіталу підприємства.

Якщо відштовхуватися від того, що “національна система бухгалтерського обліку є сукупністю взаємопов’язаних регулятивних, методологічних та організаційно-методичних компонентів” [5], то найважливіший фактор, про вплив якого найчастіше зазначають дослідники, є ступінь законодавчого регулювання питань обліку [6]. Першочерговою умовою для ефективної побудови облікової системи є розробка нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та врегулювання усіх неузходженостей в системі функціонування лісової галузі. Більшість науковців структурують систему регулювання бухгалтерського обліку на п’ять рівнів. Вважаємо, що і систему нормативно-правового забезпечення капіталу підприємств лісового господарства слід поділяти на 5 рівнів. Зокрема такі:

1. Перший рівень – Конституція України, оскільки це є визначальний нормативно-правовий акт, який встановлює основні правила ведення підприємницької діяльності та є базою для прийняття інших законодавчих актів України.

2. Другий рівень – це закони України, основним із яких є Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. До такого рівня слід віднести і Лісовий кодекс України, оскільки це провідний законодавчий акт, що регулює безпосередньо діяльність вітчизняних підприємств лісового господарства.

3. Третій рівень – це національні П(С)БО, серед яких НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” та План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій.

4. Четвертий рівень – нормативно-правові акти цього рівня розробляються відповідно до галузевих особливостей. Сюди, зокрема, слід віднести Інструкцію про порядок ведення державного лісового кадастру і первинного обліку лісів, Інструкцію з планування, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України, Інструкцію про порядок погодження та затвердження розрахункових лісосік і т.д.

5. П'ятий рівень – це робочі документи підприємства. До них зараховуємо наказ про облікову політику, робочий план рахунків бухгалтерського обліку, накази про порядок проведення інвентаризацій, положення щодо організації обліку та аналізу на підприємстві тощо.

Чинне лісове законодавство України включає Лісовий кодекс [7] та підзаконні акти, що обмежують ініціативу фахівців, безпосередньо зайнятих веденням лісового господарства. Рекомендується розробити таке лісове законодавство, яке б встановлювало певні рамки, в межах яких власники лісу й професіонали-спеціалісти лісового господарства могли б діяти, використовуючи власний досвід. Існують такі загальні рекомендації при внесенні змін до «лісового» закону: чітке визначення того, що повинно регулюватися Лісовим кодексом, а що – іншими законодавчими актами; зв'язок з іншими законами, відмова від дублювання положень у різних законах; виокремлення положень, що безпосередньо стосуються лісового господарства, та положень, на які варто посилатись в інших законах; визначення напряму, у якому будуть удосконалюватися підзаконні акти та призначення відомства, якому буде доручена ця робота [8].

Для підвищення ефективності регулювання діяльності підприємств лісового господарства та ведення ними бухгалтерського обліку необхідно вирішити низку невідкладних питань. До них слід віднести:

- чіткість визначення таких понять, як «ліс», «лісові ресурси», «біологічні активи», «природний капітал», з метою уникнення неоднозначності в їх трактуванні для забезпечення правомірного використання та обліку природного капіталу підприємства;

- врегулювання питання щодо грошової оцінки лісів, зокрема і для потреби бухгалтерського відображення лісу на корені; розподіл прав між власником і користувачем лісу та створення умов для нормального функціонування лісових підприємств різних форм власності, що має великий вплив на формування і використання капіталу та його обліку;

- удосконалення процесу документування та первинного обліку капіталу підприємства, що дасть змогу отримувати оперативну і правдиву інформацію для прийняття рішень щодо наявності та використання капіталу підприємства.

Якщо розглядати поняття «ліс» з точки зору функціонування лісогосподарських підприємств, то, на нашу думку, ліс – це сукупність природних компонентів, що є основою створення підприємств лісового господарства та мають вагомий вплив на організацію його фінансово-господарської діяльності.

Лісові ресурси визначаємо як продукти, що утворюються в процесі використання лісу та призначені для подальшого застосування у виробничому процесі підприємства. З огляду на ці визначення не доцільно ототожнювати ці поняття, оскільки ліс – це первинне поняття, а лісові ресурси – наслідок його вирощування та використання.

Біологічні активи складають основу господарських активів лісового господарства. На наш погляд, біологічні активи мають наступну суть: є активом; здатні приносити дохід у результаті їхньої експлуатації; можуть самовідтворюватись; біологічний актив визначається активом, якщо можна визначити його достовірну вартість. Виходячи з наведених вище ознак, вважаємо, що біологічні активи є наслідком експлуатації природного капіталу. Проте у П(С)БО 30 «Біологічні активи» [9] поняття розглядається з точки зору сільського господарства. Сільськогосподарською діяльністю визначається процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції [10]. Тобто визнається тільки та діяльність, під час якої біологічні активи зазнають перетворень у керованому середовищі. Якщо розглядати лісгосподарську діяльність, то з визначенням сільськогосподарської діяльності вони не збігаються, оскільки процеси трансформації здійснюються некеровано. Тому лісове господарство не слід розглядати у складі сільського господарства, оскільки це різні види діяльності з окремою специфікою. Відтак у П(С)БО 30 «Біологічні активи» необхідно окремим пунктом розкрити суть біологічних активів у лісовому господарстві та дати визначення лісгосподарській діяльності, а також ввести поняття «природний капітал» як джерела біологічних активів. Пропонуємо до пункту 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи» додати таке доповнення:

1. Біологічний актив (для лісового господарства) – це активи (лісорозсадники, чагарники, дикі тварини, дикі птахи та інше), що виникли внаслідок використання природного капіталу лісового господарства та здатні давати лісгосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи лісового господарства.

2. Природний капітал (для лісового господарства) – це сукупність природних лісових компонентів (ліс на корені, лісові землі, нелісові землі), що у контексті самовідновлюючої та саморегулюючої функції призводить до отримання ресурсів (природних ресурсів, біологічних активів та ін. лісових ресурсів).

3. Лісогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті трансформації лісових біологічних активів, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Отже, ліс та лісові землі, що придбані підприємством (передані підприємству) при створенні (приватне підприємство) або надані державою у випадку утворення державного підприємства лісового господарства слід відносити до складу зареєстрованого первинного капіталу, що дасть змогу повністю оцінити початковий капітал, яким володіє новостворене підприємство та, відповідно, його потенційний розвиток. Тоді як біологічні активи та інші лісові ресурси – це частина (нагромадженого) природного капіталу, що виникає внаслідок його використання.

Вагомий вплив на побудову обліку капіталу на рівні підприємства також має організаційно-правова форма власності. Ця проблема особливо актуальна саме в лісовій галузі. Вирішення таких питань у сучасних умовах вимагає ретельного розгляду структури власності і її особливостей, світового досвіду диференціації форм власності (націоналізація і денационалізація, антимонопольна політика, приватизація й інше), національних особливостей економіки України. Певна річ, в основі згаданих вище процесів мають бути чітко сформовані правові механізми та належна виконавча дисципліна. Враховуючи досвід країн Європи, в Україні необхідно створити умови для становлення співпраці державного й приватного лісового господарювання, адже високої економічної ефективності лісокористування може бути досягнуто тільки конкурентоспроможним власником, який у процесі використання ресурсів здатен отримати максимально можливу вартість вихідних продуктів.

З огляду на проведене дослідження будуємо модель взаємозв'язку чинників впливу на побудову бухгалтерського обліку капіталу саме для лісогосподарських підприємств (рис. 1).

Висновки зданого дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Підсумовуючи зазначене, можна зробити висновок, що процес побудови обліку – багатогранний та складний процес, від ефективності якого залежить правильність та оперативність прийняття управлінських рішень, і, як наслідок, рівень стабільності та прибутковості діяльності підприємства загалом. Таким чином, необхідно враховувати всі чинники впливу на систему обліку, зокрема в такій специфічній галузі економіки, як лісове господарство, основними особливостями якого є: тривалий термін виробництва, здатність лісу до природного відтворення, зв'язок діяльності підприємств лісової галузі з біологічними процесами.

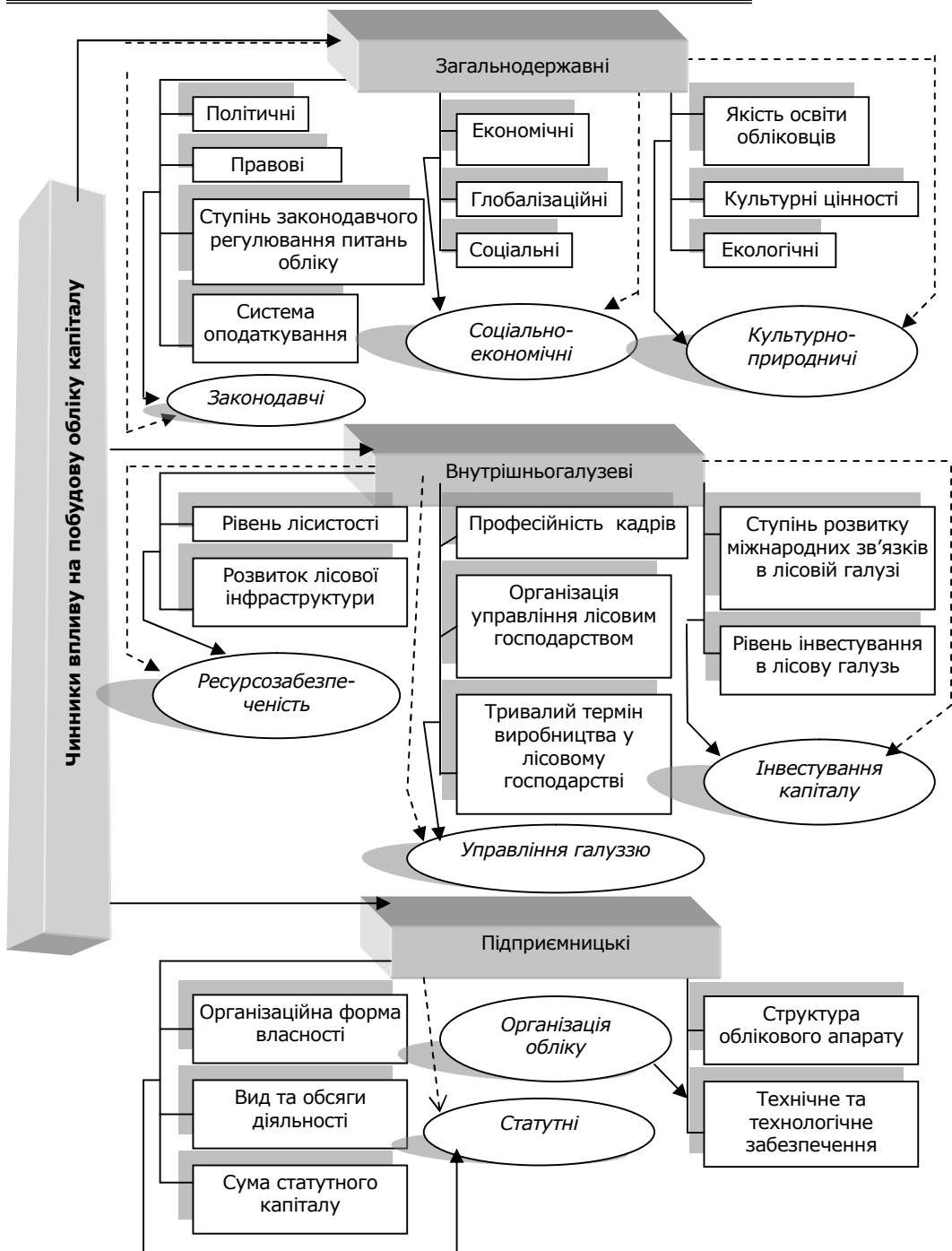


Рис. 1. Модель взаємозв'язку чинників впливу на побудову обліку капіталу підприємств лісового господарства*

*Джерело: розробка автора)

Також є необхідність в поглибленні досліджень щодо складових капіталу підприємств лісового господарства та їх обліку, а саме врахування до зареєстрованого капіталу лісу на корені та землі (природного капіталу).

Список використаних джерел:

1. Котляревська Н. С. Особливості ведення обліку та формування облікової політики на підприємствах лісового господарства / Н. С. Котляревська // Вісн. Нац. ун-ту "Львів. політехніка". – 2012. – № 721. – С. 119–125.
2. Бутинець Ю. Ф. Облікова класифікація капіталу на початку ХХ ст. / Ю. Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 18. – С. 35–39.
3. Поліщук І. Р. Місце статутного капіталу в загальній класифікації капіталу / І. Р. Поліщук // Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир. – 2006. – Вип. 1(4). – С. 199–207.
4. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): монографія / В. В. Сопко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
5. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія / М. М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.
6. Козлова М. О. Фактори впливу на побудову національних систем бухгалтерського обліку / М. О. Козлова // Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир. – 2010. – Вип. 1 (16). – С. 107–123.
7. Лісовий кодекс України від 21 січня 1994 року зі змін, і доп. станом на 27 липня 2013 року № 3852-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>.
8. Лісове законодавство [Електронний ресурс]: Українсько-шведський проект – друга фаза. – Режим доступу : <http://www.lesovod.org.ua/node/421>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи“: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. Редакція від 10.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство»: міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_027

References:

1. Kotlyarevska, N.S. (2012). Features of accounting and accounting policy formation in forestry enterprises. *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnika" [Journal of National University "Lviv Polytechnic"]*, vol. 721, pp. 119–125 (in Ukr.).
2. Butynets, Y.F. (2002). The accounting classification of capital in the early twentieth century. *Visnyk ZhITI [Journal of ZhITI]*, vol. 18, pp. 35–39 (in Ukr.).
3. Polishchuk, I.R. (2006). Place of share capital in the general classification of capital. *Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prats [International collection of scientific papers]*, vol. 1(4), pp. 197–207 (in Ukr.).
4. Sopko, V.V. (2006). *Bukhhalterskyj oblik kapitalu pidpriemstva (vlasnosti, pasyviv)* [Accounting Capital Company (property, passives)]. Tsentr navchalnoi literatury, Kyiv, 312 p. (in Ukr.).
5. Shigun, M.M. (2009). *Rozvytok modeliuвання systemy bukhalters'koho obliku: teoriia i metodolohiia* [Development of simulation system of accounting: theory and methodology]. ZHDTU, Zhitomir, 632 p. (in Ukr.).
6. Kozlova, M.A. (2010). Factors influence the development of national accounting systems. *Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prats [International collection of scientific papers]*, vol. 1(16), pp. 107–123 (in Ukr.).
7. *Forest codex of Ukraine* (2013). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852-12> (Accessed 17 february 2014) (in Ukr.).
8. *Forest law (2004). Ukrainian-Swedish Project - Phase II*. Available at: <http://www.lesovod.org.ua/node/421> (Accessed 7 february 2014) (in Ukr.).
9. Regulations (standards) 30 "Biological assets" (2012). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (Accessed 2 february 2014) (in Ukr.).
10. International accounting standard 41 "Agriculture" Available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (Accessed 2 february 2014).