

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ОЛІЙНИЧУК Олександр Іванівна

УДК 657.22:630

**ВИТРАТИ, ДОХОДИ ТА ПРИБУТОК У СИСТЕМАХ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ
ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Пушкар Михайло Семенович
доктор економічних наук, професор

Тернопіль – 2011

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ПРИБУТКУ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	11
1.1. Організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств лісового господарства.....	11
1.2. Економічні категорії витрат, доходів і прибутку в оцінці роботи підприємства.....	24
1.3. Концепція підсистем обліку й аналізу витрат і доходів у менеджменті....	43
Висновки до розділу 1	62
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	64
2.1. Організація обліку операційних витрат і доходів.....	64
2.2. Методика обліку виробничих витрат і доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).....	82
2.3. Відображення фінансового результату операційної діяльності в системі обліку.....	98
2.4. Формування звітності про операційні витрати, доходи та прибуток	113
Висновки до розділу 2.....	129
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ПРИБУТКУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	132
3.1. Організація й інформаційне забезпечення аналітичної роботи на підприємстві для потреб управління.....	132
3.2. Методика аналізу операційних витрат і доходів	148
3.3. Аналіз формування прибутку від операційної діяльності.....	168
Висновки до розділу 3.....	186
ВИСНОВКИ.....	189
ДОДАТКИ.....	193
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	231

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВРУ – Верховна рада України;

КМУ – Кабінет Міністрів України;

МОНПС – Міністерство охорони навколишнього природного середовища;

ДКЛГУ – Державний комітет лісового господарства України;

ОУЛМГ – обласне управління лісового та мисливського господарства;

ТОУЛМГ – Тернопільське обласне управління лісового та мисливського господарства;

ДП – державне підприємство;

ЛСНЦ – лісоселекційний насінневий центр;

П(С)БО – положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

Дт – дебет;

Кт – кредит;

лісгосп – лісогосподарське підприємство;

техсировина – технічна сировина;

хв/п – хвойна порода;

тв/п – тверда порода;

м/п – м'яка порода;

тис. грн. – тисяч гривень;

млрд. – мільярд;

млн. – мільйон;

м³ - метр кубічний;

га – гектар;

р. – рік.

ВСТУП

Актуальність теми. Ліси України є невід’ємною складовою її національного багатства як джерело цінної промислової сировини, продуктів харчування, засіб забезпечення стабільності довкілля. Адаптація до ринкових умов господарювання на фоні загострення проблем охорони навколишнього природного середовища, погіршення екологічного стану в країні зумовлюють необхідність удосконалення господарського механізму лісового сектору національної економіки та створення ефективної системи управління діяльністю лісгосподарських підприємств.

Ефективність управління підприємствами значною мірою залежить від якості та своєчасності інформації, яку формують системи обліку й аналізу, і зокрема їхні найважливіші складові – підсистеми обліку й аналізу витрат, доходів і прибутку. Тому раціональна організація та методика їх обліку й аналізу з урахуванням особливостей діяльності підприємства є однією з важливих передумов створення ефективної системи менеджменту.

Проблемам відображення витрат, доходів і прибутку в системах обліку й аналізу підприємств присвячені праці таких вітчизняних вчених, як Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, В. А. Дерія, З.-М. В. Задорожного, А. М. Кузьмінського, І. Д. Лазаришиної, В. О. Ластовецького, Є. В. Мниха, Л. В. Нападовської, П. Я. Поповича, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, І. Д. Фаріона, П. Я. Хомина, М. Г. Чумаченка, С. І. Шкарабана, а також зарубіжних науковців, зокрема М. Ф. Ван Бреди, П. С. Безруких, К. Друрі, В. Ф. Палія, Г. В. Савицької, Я. В. Соколова, С. О. Стукова, Дж. Фостера, Е. С. Хендріксена, Ч. Т. Хорнгрена, в яких розроблено теоретичні та практичні підходи до організації та методики обліку й аналізу витрат, доходів і фінансових результатів підприємств.

У науковій літературі стосовно діяльності лісгосподарських підприємств окремі дослідники, зокрема П. В. Васильєв, І. В. Воронін, А. М. Єдошин, С. А. Генсірук, І. М. Синякевич, Ю. Ю. Туниця, І. В. Туркевич, О. І. Фурдичко, П. Пірс, М. Р. В. Вільямс, звертають увагу на еколого-економічні проблеми, проте теоретичні та методичні положення обліку й аналізу на підприємствах лісової галузі

потребують поглиблення та доповнення. Недостатньо розробленими залишаються класифікації витрат і доходів підприємств лісового господарства, малодослідженими є питання, що стосуються організаційно-методичних аспектів обліку витрат і доходів операційної діяльності лісогосподарських підприємств, організації аналітичної роботи та її інформаційного забезпечення.

Необхідність подальшого поглиблення теоретичних і прикладних розробок з питань обліку й аналізу витрат, доходів і прибутку підприємств лісового господарства в процесі їхньої операційної діяльності обумовили вибір теми дослідження та її актуальність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота пов'язана з планом науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету, зокрема з дослідженнями на тему “Формування інтелектуальної системи обліку для ринкового середовища” (номер державної реєстрації 0106U000524). У межах зазначеної теми автором розроблено пропозиції щодо вдосконалення обліку й аналізу витрат, доходів і прибутку операційної діяльності лісогосподарських підприємств.

Мета та завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики обліку й аналізу витрат, доходів і прибутку операційної діяльності підприємств лісового господарства. Цільова спрямованість дослідження зумовила визначення та виконання таких завдань:

- визначити організаційно-технологічні особливості діяльності лісогосподарських підприємств і їхній вплив на формування підсистем обліку й аналізу витрат, доходів і прибутку;
- з'ясувати економічну сутність витрат, доходів і прибутку підприємств;
- уточнити класифікації витрат і доходів підприємств лісової галузі відповідно до різних потреб менеджменту;

- удосконалити діючу на лісогосподарських підприємствах організацію та методику обліку витрат і доходів операційної діяльності та її фінансових результатів;
- розробити систему внутрішньої звітності лісогосподарських підприємств про витрати, доходи та прибуток операційної діяльності;
- обґрунтувати структуру аналітичної служби лісогосподарського підприємства та її завдання;
- запропонувати методику операційного, поточного та стратегічного аналізу витрат, доходів і прибутку операційної діяльності підприємств лісової галузі.

Об'єктом дослідження є операційна діяльність підприємств лісового господарства.

Предметом дослідження є теоретичні та прикладні аспекти обліку й аналізу витрат, доходів і прибутку операційної діяльності лісогосподарських підприємств.

Методи дослідження. За основу дисертаційної роботи взято принципи діалектичного методу пізнання явищ і процесів. У межах загального методу використано конкретні наукові методи: теоретичного узагальнення – для розкриття особливостей лісового господарства та його зв'язку з іншими секторами економіки, змісту витрат, доходів і прибутку підприємства; абстрактно-логічний метод – для удосконалення класифікацій витрат і доходів підприємств лісової галузі; дедукції – при визначенні сутності організації обліку витрат і доходів; моделювання – при побудові моделей обліку виробничих витрат і формування фінансового результату операційної діяльності лісогосподарських підприємств; синтезу – при дослідженні систем обліку й аналізу підприємства як сукупності взаємопов'язаних підсистем; аналізу, статистичного групування, порівняння – при вивченні динаміки та структури витрат і доходів, прибутку операційної діяльності лісогосподарських підприємств; графічний – для наочної ілюстрації досліджуваних явищ, процесів і закономірностей.

Інформаційну основу дослідження становлять дані Державного комітету лісового господарства України, Тернопільського обласного управління лісового та

мисливського господарства, первинні документи та форми фінансової, статистичної, внутрішньої звітності підприємств лісового господарства Тернопільської області, праці вітчизняних і зарубіжних учених, спеціалізовані періодичні видання з питань лісового господарства, менеджменту, обліку й аналізу, контролінгу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в доповненні теоретичних положень стосовно таких економічних категорій, як витрати, доходи та прибуток в умовах ринкової економіки, а також у розробці методики обліку виробничих і адміністративних витрат, фінансових результатів операційної діяльності на основі нормативного методу та методики операційного, поточного і стратегічного аналізу витрат, доходів і прибутку операційної діяльності лісогосподарських підприємств.

Найважливішими результатами дослідження є:

у перше:

– розроблено методику обліку виробничих витрат лісогосподарських підприємств на основі нормативного методу з використанням аналітичних рахунків обліку нормативних витрат і відхилень, а також узагальнюючого субрахунка 239 “Відхилення фактичних витрат від нормативних” до рахунка 23 “Виробництво”. Застосування запропонованої методики дозволяє отримувати інформацію про суми додаткових, не передбачених нормами витрат, чи навпаки – їхнє зниження. На основі такої облікової інформації можливо контролювати виникнення витрат, запобігати перевитратам, проводити факторний аналіз, виявляти причини відхилень та вживати необхідних організаційних і технічних заходів;

удосконалено:

– аналітичний облік доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг лісогосподарських підприємств шляхом виокремлення відповідних аналітичних рахунків у складі рахунка 70 “Доходи від реалізації”, що дозволяє обліковувати доходи від реалізації за видами продукції, товарів, робіт, послуг лісогосподарських підприємств (в тому числі й продукції побічного користування) та за ринками їх збуту (вітчизняними та зарубіжними);

– організацію аналітичної роботи на підприємствах лісового господарства. Зокрема обґрунтовано структуру аналітичної служби лісогосподарського

підприємства та визначено її завдання в процесі здійснення аналізу усіма функціональними відділами підприємства з метою забезпечення комплексності, сприяння глибокому вивченню господарської і фінансової діяльності, а також повнішого виявлення невикористаних резервів;

набули подальшого розвитку:

– попроцесний метод калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат. Поєднання попроцесного методу калькулювання та нормативного методу обліку робить можливим своєчасне виявлення перевитрат при недотриманні технологічного процесу чи економії при його удосконаленні, зміні обсягу витрачених матеріальних ресурсів, асортименту випущеної продукції та її сортності;

– обґрунтування підходів щодо обліку й аналізу виробничих витрат і доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) лісогосподарських підприємств за місцями їхнього виникнення, що дозволяє визначати ефективність господарювання кожного структурного підрозділу. Місцями виникнення виробничих витрат лісогосподарського підприємства є структурні підрозділи (лісництва, цехи переробки деревини, нижні склади, автогосподарства, ремонтно-механічні майстерні, розсадники, ділянки, бригади) поряд із фазами (процесами) його виробництва. Місцями виникнення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) лісогосподарських підприємств є лісництва, нижні склади, цехи переробки деревини, ремонтно-механічні майстерні, непромислові господарства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у впровадженні основних положень дослідження у практику лісогосподарських підприємств, що дає змогу суттєво покращити інформаційні можливості обліку, інтегрувати його з іншими функціями управління – плануванням, аналізом, контролем. Наукові розробки автора знайшли практичне застосування у вирішенні актуальних завдань, пов'язаних з організацією та методикою обліку й аналізу витрат, доходів і прибутку державних лісогосподарських підприємств Тернопільської області, зокрема ДП “Чортківське лісове господарство” (довідка №775 від 05.08.2010 року), ДП “Кременецьке лісове господарство” (довідка №450 від 15.07.2010 року), ДП “Тернопільське лісове господарство” (довідка №304 від 04.08.2010 року), а

також у навчальному процесі Приватного вищого навчального закладу “Тернопільський комерційний інститут” (довідка №559 від 15.10.2010 року). Пропозиції дисертаційної роботи взяті до використання Тернопільським обласним управлінням лісового та мисливського господарства (довідка №013/639 від 3.09.2010 року).

Особистий внесок здобувача. Дослідження виконано здобувачем самостійно, з використанням останніх досягнень економічної науки. Робота містить науково обґрунтовані теоретичні та практичні рекомендації автора з питань відображення витрат, доходів і прибутку в системах обліку й аналізу підприємств лісового господарства. Всі сформульовані у дисертації положення, висновки та пропозиції ґрунтуються на особистих дослідженнях здобувача та висвітлені в її наукових публікаціях.

Апробація результатів дисертації. Основні положення, висновки та практичні рекомендації, які містить дослідження, доповідалися автором на Всеукраїнській науково-практичній конференції “Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України” (м. Чортків, 23-24 листопада 2006 р.), V Міжнародній науково-теоретичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених “Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть” (м. Тернопіль, 17 квітня 2007 р.), Міжнародній науково-практичній конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України” (м. Тернопіль, 21-22 листопада 2007 р.), Міжнародній науково-практичній конференції “Інноваційний розвиток економіки і фінансів України в умовах глобалізації” (м. Хмельницький, 22-24 травня 2008 р.), III Міжнародній науково-практичній конференції “Реформування економіки України: стан та перспективи” (м. Київ, 20-21 листопада 2008 р.), VI Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” (м. Тернопіль, 26-27 лютого 2009 р.), VI Міжнародній науково-практичній конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (м. Черкаси, 8-10 квітня 2009 р.), I Міжнародній науково-практичній конференції “Актуальні проблеми соціально-

економічного розвитку України в умовах глобалізації” (м. Тернопіль, 15 травня 2009 р.), V Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції “Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми (м. Тернопіль, 30 жовтня 2009 р.), II Міжнародній науково-практичній конференції “Актуальні проблеми соціально-економічних трансформацій у міжнародному середовищі” (м. Тернопіль, 23 квітня 2010 р.), VII Міжнародній науково-практичній конференції “Предпринимательство в Беларуси: опыт становления и перспективы развития” (м. Мінськ, Республіка Білорусь, 20 квітня 2010 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 22 наукові роботи загальним обсягом 5,99 друк. арк., з яких 8 – у наукових фахових виданнях (3,28 друк. арк.), 3 – в інших наукових виданнях (1,11 друк. арк.), 11 – у тезах конференцій (1,6 друк. арк.).

Структура дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Зміст роботи викладено на 254 сторінках комп’ютерного тексту, з них: 190 сторінок – основний зміст, 28 таблиць розміщені на 25 сторінках, 23 рисунки охоплюють 15 сторінок, 11 формул займають 5 сторінок, список використаних джерел налічує 252 найменування на 24 сторінках, додатки містяться на 38 сторінках.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ПРИБУТКУ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств лісового господарства

Лісове господарство належить до видів економічної діяльності, вплив яких на економіку й екологію важко переоцінити. Лісогосподарські підприємства забезпечують не тільки потреби суспільства й економіки в деревині й іншій цінній продукції, але й збереження та посилення захисних властивостей лісів, підвищення їх якісного складу та продуктивності, охорону, захист, відтворення та розведення нових лісів на основі комплексної механізації, наукових досягнень і передового досвіду у даній галузі. Ефективність господарювання підприємств лісової галузі залежить від багатьох факторів, зокрема економічних, екологічних, правових, організаційних. Проте однією із найважливіших передумов їх успішного функціонування є формування науково обґрунтованих систем обліку й аналізу в управлінні, враховуючи законодавство, специфіку лісового господарства та, відповідно, особливості діяльності лісгоспів.

Основою лісового господарства будь-якої країни є її ліси. І. М. Синякевич, Ю. Ю. Туниця, І. І. Грунянський, В. Ф. Верес розглядають ліс як складну та багатофункціональну еколого-економічну систему [190, с. 58; 210, с. 37], а О. М. Дзюбенко – як територіально-соціально-економічну систему [52, с. 16]. А. Н. Єдошин акцентує увагу на його значенні для забезпечення потреб економіки у деревині та продуктах побічного користування (ягодах, грибах, плодах, лікарських травах та ін.) [55, с. 308], І. В. Воронін, В. П. Васильєв, Е. Я. Судачков, І. Я. Антоненко, В. Г. Нестеров наголошують на зв'язку з навколишнім середовищем [32, с. 68; 6, с. 6-7; 138, с. 15]. Багато науковців визначають економічну унікальність лісу: в один і той же час, на одній і тій же території ліс може виступати, з однієї

сторони, як предмет праці, з іншої – як продукт праці, з третьої – як засіб праці [210, с. 37; 51, с. 127; 52, с. 16; 92, с. 12; 5, с. 9; 90, с. 19].

Слушним є твердження канадського економіста-лісівника П. Пірса стосовно того, що ліси – це економічні ресурси, оскільки можливе їхнє використання при виробництві товарів і послуг, необхідних населенню. Їх запаси обмежені, й у поєднанні з іншими факторами, дозволяють виробляти товари та послуги, необхідні споживачам. Отже, ліс можна використати як ресурс, комбінуючи їх з певною кількістю праці й інших ресурсів для виробництва різної продукції [160, с. 15].

Лісистість України у 2005 році становила 15,7% (при оптимальній – 20%) [107, с. 25], тоді як Фінляндії у 2006 році – 76%, Швеції – 69%, Австрії – 47%, європейської частини Росії – 39%, Німеччини – 30% [156, с. 12]. Таким чином, Україну не можна віднести до найбільш заліснених країн Європи. Зауважимо, що лісистість України досить неоднорідна за адміністративними областями, про що свідчать дані додатків А і Б. Зокрема у 2005 році найвищий рівень лісистості території був у Закарпатській області – 51,0% (при оптимальному – 49%), а найнижчий – у Миколаївській – 3,9% (при оптимальному – 7%). Лісистість Тернопільської області, операційна діяльність лісогосподарських підприємств яких досліджується у даній роботі, у 2005 році становила 13,9% при оптимальному рівні – 20%.

Загалом запас деревини в лісах України оцінюється в межах 1,8 млрд. м³. Загальна середня зміна запасу сягає 35 млн. м³. Середня щорічна зміна запасу на 1 га у лісах ДКЛГУ становить 4,0 м³ на гектар і коливається від 5,0 м³ – у Карпатах до 2,5 м³ – у Степовій зоні [59]. Динаміку запасу деревини в лісах України ілюструє рис. 1.1.

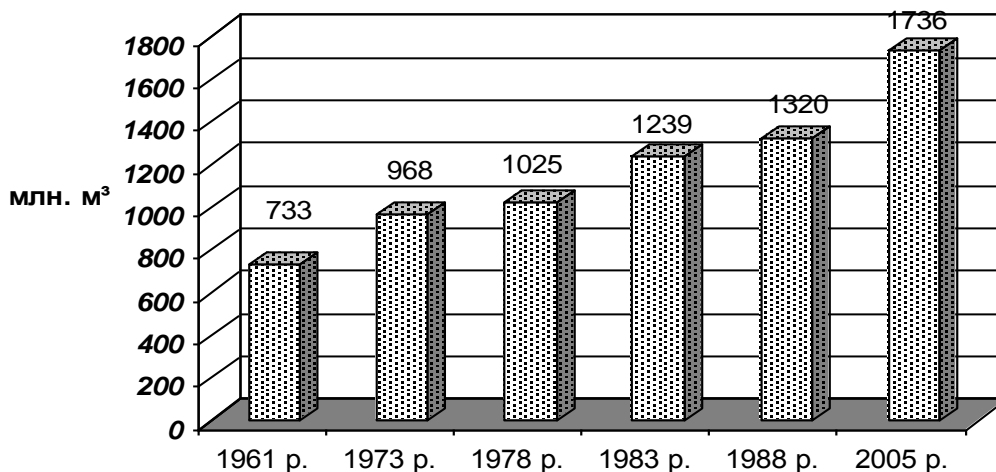


Рис. 1.1. Динаміка запасу деревини в лісах України [59]

Як видно, протягом 1961 – 2005 рр. відбулося поступове збільшення запасу деревини в лісах України, що свідчить про зростання їх економічного та природоохоронного потенціалу.

За даними ДКЛГУ щорічний обсяг заготівлі ліквідної деревини від усіх видів рубок в Україні становить близько 15 млн. м³, зокрема від рубок головного користування – 6,4 млн. м³ [62]. Заготівля деревини є одним із процесів ведення лісового господарства, яке, в свою чергу, відповідно до Лісового кодексу полягає у здійсненні комплексу заходів з охорони, захисту, раціонального використання та розширеного відтворення лісів [68, с. 27]. На основі коментарів трактувань науковцями дефініції “лісове господарство”, узагальнених у додатку В, зроблено висновок, що лісове господарство – це сектор економіки, який забезпечує впорядкування та використання лісових ресурсів (деревини та недеревної продукції) для найповнішого задоволення потреб суспільства, а також відтворення, підвищення продуктивності лісу й охорону його від пошкоджень.

З огляду на це, лісове господарство як складова економіки, підвладне дії її законів, як і інші сектори, а також перебуває у нерозривному зв’язку з ними. Різні аспекти взаємодії лісового господарства й інших галузей національної економіки вивчали такі науковці, як В. П. Васильєв, Е. Я. Судачков [32, с. 11-13], І. В. Воронін, Т. А. Куликова [5, с. 7-12], Г. І. Воробйов, І. В. Воронін, А. Д. Янушко, Г. Н.

Рукоусуєв [31, с. 15-16], Н. І. Кожухов [90, с. 3], Н. А. Ботолов [26, с. 3-4]. На основі результатів досліджень цих авторів узагальнено зв'язки лісового господарства з іншими секторами економіки (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Взаємозв'язок лісового господарства з іншими секторами економіки

Як видно з рис. 1.2, лісове господарство, як і всі інші галузі економіки, може успішно розвиватись і виконувати свої функції тільки в їх тісному взаємозв'язку.

Лісове господарство підпорядковується загальним економічним законам, проте в їхній дії є певна специфіка. На ній акцентували свою увагу в наукових дослідженнях як економісти, зокрема К. Маркс [114, с. 253], так і вчені – лісівники І. В. Воронін, В. П. Васильєв, Е. Я. Судачков [32], М. В. Римар, Л. І. Максимів [180], Ю. Ю. Туниця, І. І. Грунянський, В. Ф. Верес [210], В. Л. Джикович [51], І. В. Моїсеєв [130], П. Пірс [160]. Критичний аналіз їх праць дозволив виділити такі особливості лісового господарства:

1. Тривалий строк виробництва. Так, М. Римар, Л. Максимів стверджують, що тривалість виробничого циклу, яка коливається в межах від 60 до 200 і більше років, зумовлює виникнення низки проблем при плануванні, управлінні та контролі діяльності лісових підприємств, які відсутні в інших галузях [180, с. 245]. За висновками І. Моїсеєва, тривалий строк виробництва – це головна характерна особливість лісового господарства, яка відрізняє його від інших галузей. Вона накладає домінуючий відбиток на всю економіку лісового господарства і певною мірою є “ахіллесовою п'ятою”, тобто найслабшим і найвужчим місцем, що обмежує розвиток галузі, оскільки обмежує масштаб капітальних вкладень у галузь [130, с. 21-22]. Таким чином, значна тривалість виробничого циклу зумовлює тривалий оборот коштів, що вкладають, та великий термін окупності інвестицій.

2. Короткий робочий період. В лісовому господарстві тривалість робочого періоду складає не більше 1%. Решта 99% часу виробництва відбуваються біологічні та фізико-хімічні процеси, які протікають без участі людини [5, с. 6; 32, с. 9]. Економічне значення цієї особливості полягає в тому, що при лісовирощуванні можливо максимально використовувати даровані сили природи за мінімальних затрат праці та засобів, застосовуючи відповідні способи рубок і найпростіші міри сприяння природному відновленню лісу [51, с. 16].

3. Лісове господарство потребує значних площ землі. При правильному веденні господарства необхідні великі площі, оскільки при наявності маленьких парцел не можна вести господарську вирубку лісу, майже неможливо отримувати

побічні продукти, важче організувати захист лісу і т.д. [114, с. 252]. І. В. Воронін вважає, що ця особливість лісового господарства впливає на структуру основних фондів лісгоспів, особливо гостро ставить проблему зв'язку та транспорту, та створює специфічні умови при організації праці [5, с. 6]. Такої ж думки дотримуються М. В. Римар, Л. І. Максимів [180, с. 245], а також В. Л. Джикович, який крім того, звертає увагу на труднощі для механізації, інтенсифікації виробництва в лісовому господарстві, зумовлені даною особливістю [51, с. 16].

4. Різноманітний вид комплексної продукції. Ліс здатен задовольняти різні потреби суспільства, тому продукція лісового господарства має різноманітний характер. Важкість її визначення пов'язана з надзвичайною тривалістю процесу лісовирощування, а також з тим, що в ньому дуже великий вплив природних факторів (родючість лісових ґрунтів, склад лісів, їх вік, погодні умови в даному році та ін.), який може зовсім спотворити уявлення про результати затраченої в даному році праці [51, с. 128]. Крім вищезазначених факторів, необхідно звернути увагу й на те, що ліси можуть генерувати два й більше видів корисних властивостей одночасно або послідовно один за одним, наприклад, промислова деревина, рекреація та корм для тварин. Тому людина може вибирати їх найкраще поєднання та порядок використання.

Аналіз результатів досліджень науковців-лісівників стосовно тлумачення поняття “продукція лісового господарства” [5, с. 9; 189, с. 45; 190, с. 59], свідчить про відсутність одностайності щодо трактування даної категорії. Зокрема Т. А. Куликова під продукцією лісового господарства розуміє результат праці по створенню, вирощуванню, охороні та захисту лісових насаджень, придатних для експлуатації та виконання певних функцій. Це – ліс на пні з його різноманітними функціями, вирощувана деревина різних порід, продукти побічного використання (гриби, ягоди, живиця, технічна та лікарська сировина і т.д.), продукти мисливського господарства [5, с. 9]. І. М. Синякевич у статті 21 альтернативного проекту Лісового кодексу України обґрунтовує, що продукцією лісового господарства є продукція лісовирощування, лісогосподарського виробництва та лісозаготівлі [190, с. 59]. Їхня характеристика наведена в додатку Г.

Беручи до уваги дані додатка Г можна зауважити, що продукція лісового господарства – це комплексне поняття, яке в цілому важко кількісно виміряти, оскільки воно включає корисні властивості лісу. Так, його захисні властивості збільшують врожай на прилеглих полях сільського господарства, зупиняють рух пісків, розмивання ґрунту, сприяють використанню непродуктивних земель і покращують санітарно-гігієнічну роль лісу для зелених зон міст і населених пунктів. Речовими носіями продукції лісового господарства є деревина різних порід, плоди, насіння, гриби, ягоди, живиця, технічна та лікарська сировина, продукти мисливського господарства. За даними ДКЛГУ лісогосподарськими підприємствами у 2006 році заготовлено 219 т дикорослих плодів, 1803 т березового соку, 65 т лікарської сировини, 81 т грибів [162]. Поєднання речових і неречових властивостей продукції лісового господарства потребує особливих методів встановлення загальної продуктивності господарства, ефективності, рентабельності та собівартості продукції й окремих лісогосподарських заходів [5, с. 6; 32, с. 9].

5. Вирощування лісу пов'язано з біологічними процесами по накопичуванню органічної маси, які, значною мірою, обумовлені родючістю ґрунту, кількістю тепла, світла, вологи, що, в свою чергу, пов'язано із географічним розташуванням лісових масивів [5, с. 6; 32, с. 9]. М. В. Римар і Л. І. Максимів виділяють ще й інші природні умови, які істотно впливають на виробничу діяльність лісогосподарських підприємств, а саме: характер ландшафтів, клімату та розподіл дерев за видами у даній місцевості [180, с. 245].

6. Значний вплив на довкілля, який за видами, кількістю та значенням для людини важко порівняти з впливом інших галузей.

7. Наявність високого економічного й екологічного ризиків. Невірне рішення, прийняте керівництвом, може призвести у майбутньому до негативних економічних наслідків, а також до екологічних проблем [145, с. 150].

Приймаючи рішення при веденні лісового господарства, необхідно брати до уваги вищезазначені особливості, адже у даній галузі помилка перед початком вирощування лісу не може бути виявлена за такий короткий термін, як, наприклад, у сільському господарстві. Вона може бути виявлена тільки через багато років (50,

100 і навіть 150). Тому, як слушно зауважує М. Р. В. Вільямс, правильно прийняте рішення відіграє в лісовому господарстві набагато важливішу роль, ніж в інших секторах економіки [213, с. 10].

Таким чином, лісове господарство – специфічна галузь національної економіки, якій притаманна сукупність причинно-наслідкових зв'язків, що впливають на діяльність лісогосподарських підприємств.

Лісогосподарські підприємства України безпосередньо управляють лісами на місцях, підпорядковуючись відповідно обласним управлінням лісового та мисливського господарства та Державному комітету лісового господарства України, який наділений державними повноваженнями з управління лісами та підпорядкований Міністерству охорони навколишнього природного середовища.

Будучи самостійними суб'єктами господарювання, лісгоспи користуються правами юридичної особи та здійснюють лісогосподарське і лісопромислове виробництво. Окремі заходи лісогосподарського виробництва державних лісгоспів (зокрема підвищення продуктивності, поліпшення якісного складу лісів, їх охорони, захисту і відтворення) фінансуються з державного бюджету, а їх лісопромислове виробництво – в основному, за рахунок власних коштів. Структура діяльності діяльності лісогосподарських підприємств наведена в додатку Д.

Як демонструє додаток Д, у складі діяльності лісогосподарського підприємства можна виділити звичайний і надзвичайний види діяльності. Звичайна, у свою чергу, включає операційну (основну й іншу операційну), фінансову й інвестиційну. Загалом до основної діяльності лісгоспів відносять наступні заходи: лісогосподарські роботи – відвід лісосік головного користування, під рубки догляду й площ під підсочку (для отримання живиці), рубки догляду за лісом та ін.; лісозахисні роботи – лісопатологічні обстеження, боротьба зі шкідниками лісу; охорона лісу від пожеж; лісокультурні роботи – підготовка ґрунту, посів і посадка лісових культур, догляд за ними, сприяння природному лісовідтворенню, роботи в розсадниках; придбання й заготівля лісового насіння; реалізація продукції від рубок догляду; стягнення лісового доходу й ін. (додаток Д). Складовою частиною основного виробництва лісогосподарського підприємства є промислове

виробництво, яке включає лісозаготівлю, деревообробку, побічне й інші технологічно обумовлені види виробництв. Таким чином, сукупність продукції їх основного виробництва формує продукція лісозаготівлі, деревообробки (тобто лісопродукція) та продукція непромислових господарств (продукти побічного користування лісом, сільськогосподарська продукція тощо). Основні види лісопродукції, які заготовляють і реалізують лісогосподарські підприємства, наведені у додатку Е.

Продукція лісозаготівлі є джерелом значної частини доходів лісогосподарського підприємства, а тому його важливим завданням є раціональна організація виробничого процесу та забезпечення достовірного обліку й оперативного аналізу всіх фаз (процесів) лісозаготівлі, що представлені на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Фази (процеси) лісозаготівлі деревини та її переміщення на склад
(складено автором)

Технологічний режим лісозаготівельного виробництва чітко встановлений (рис. 1.3). На кожен лісосіку, прийняту в рубку, складають технологічну карту, в якій фіксують усі нормоутворювальні та спеціальні лісогосподарські умови експлуатації кожної ділянки лісу, затверджують технологію освоєння конкретних лісосік. На основі технологічних карт розраховують норми та нормативи розробки окремих лісосік. Для перевірки таксаційних даних лісогосподарських органів та уникнення помилок при визначенні нормативу одержання деревної сировини з одиниці площі, вкритої лісом, лісогосподарські підприємства проводять обов'язковий вибіркового чи суцільний контрольний перерахунок дерев до початку освоєння лісосіки. Оскільки заготівля деревної сировини та її переробка здійснюються відповідно до фаз (процесів) виробництва, то на підприємствах лісового господарства є всі передумови для нормування виробничих витрат по кожному процесу лісозаготівлі та переробки деревини, тобто місцю виникнення витрат.

Для підприємств лісового господарства характерна розгалужена організаційна структура та роззосередження виробничих підрозділів на значній території. Так, лісгоспи мають у своєму складі лісництва, нижні склади, лісопильно-деревообробні цехи та ремонтно-механічні майстерні, де безпосередньо відбуваються виробничі та збутові процеси. Лісництва є первинними виробничо-господарськими одиницями і виконують на своїй території лісогосподарські та лісокультурні заходи, охорону лісу, лісозахисні роботи, відпуск деревини на пні (для її заготівлі), збір лісового доходу, реалізацію ліквідної лісопродукції. Вони мають у власному розпорядженні основні засоби, матеріальні цінності та кошти, оформляють первинну документацію, ведуть облік господарських процесів, подають звіти до центральної бухгалтерії. Нижні склади – це пункти зберігання лісопродукції, вивезеної з лісництв, а також відвантаження її вітчизняним та іноземним покупцям. Територіально вони прив'язані до транспортних вузлів. Склади забезпечують основну частину реалізації лісопродукції лісогосподарських підприємств. Лісопильно-деревообробні цехи – це підрозділи, що займаються промисловою діяльністю. Зокрема тут здійснюють розпилювання та переробку деревини, а також відходів лісогосподарського та

лісозаготівельного виробництв на виробі народного споживання. Ремонтно-механічні майстерні займаються обслуговуванням машин, механізмів, техніки, що використовують в діяльності підприємств.

Це підтверджує, що структурні підрозділи лісгоспу безпосередньо здійснюють виробничу та збутову діяльність, тому їх поряд із фазами (процесами) його виробництва можна розглядати як місця виникнення витрат. Формування виробничих витрат за номенклатурою, визначеною Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства [120], за місцями їх виникнення відображено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Формування виробничих витрат лісгосподарських підприємств за місцями їх виникнення (розробка автора)

Врахування особливостей формування виробничих витрат лісогосподарських підприємств за місцями їх виникнення, відображених на рис. 1.4, є важливим при відображенні виробничих витрат у системі обліку.

Структурні підрозділи лісгоспу, як зазначено вище, поряд із виробничою діяльністю здійснюють ще й збутову, реалізуючи продукцію з виконанням всіх умов визнання доходу згідно з П(С)БО 15 “Дохід”, а саме: покупцеві передані ризики та вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); сума доходу може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції збільшаться економічні вигоди підприємства, а витрати, пов’язані з операцією, можуть бути достовірно визначені [163, с. 73]. Тому структурні підрозділи лісгоспу можна розглядати як місця виникнення доходу (виручки) від реалізації. Рис. 1.5 ілюструє напрями збутової діяльності структурних підрозділів лісогосподарських підприємств, виділені в процесі дослідження їх практичної роботи та відповідної нормативної бази.



Рис. 1.5. Місця виникнення доходу лісогосподарських підприємств і напрями їх збутової діяльності (розробка автора)

Напрями збутової діяльності структурних підрозділів лісогосподарських підприємств – місць виникнення доходу доцільно враховувати при обґрунтуванні методики обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) лісгоспів.

На основі вивчення діяльності лісогосподарських підприємств і специфіки лісової галузі виділено такі організаційно-технологічні особливості, що впливають на рівень і структуру витрат, доходів і прибутку, а також відображення їх у системах обліку й аналізу:

1. Розгалужена організаційна структура лісогосподарських підприємств і розсосередження їх виробничих підрозділів на значній території зумовлює доцільність децентралізації обліку.

2. Чітко встановлена технологія виробництва, зокрема лісозаготівлі та переробки деревини уможливорює нормування виробничих витрат за кожною технологічною фазою, що необхідно враховувати при організації й обґрунтуванні їх методики обліку й аналізу.

3. Одномоментне виникнення виробничих витрат по всіх лісопродуктах у конкретній технологічній фазі визначає потребу у групуванні витрат за місцями їх виникнення.

4. Збутова діяльність структурних підрозділів лісогосподарського підприємства підтверджує об'єктивність їх визнання місцями виникнення доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і зумовлює необхідність обліковувати й аналізувати доходи від реалізації за кожним місцем їх виникнення.

5. Низький рівень механізації праці. Виробнича діяльність у лісовій галузі характеризується високою питомою вагою ручної праці під час рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства, створення захисних лісових насаджень і полезахисних лісових смуг, охороною лісу від пожеж, боротьбою зі шкідниками лісу, заготівлею деревини від головного користування, продукції побічного користування в лісах, добуванням живиці (так, за даними ТООЛМГ у 2008 році рівень ручної праці при догляді за культурами становив 55,8%, обробітку ґрунту – 82,7%, посадці лісу – 100%) [69]. Це призводить до значної трудомісткості продукції

лісгоспів і, відповідно, значних витрат на оплату праці у структурі витрат операційної діяльності, що необхідно враховувати в процесі їх аналізу.

6. Обумовленість лісгосподарського виробництва географічним середовищем. Тому при аналізі витрат, доходів і прибутку лісгосподарського підприємства треба враховувати, що ефективність його господарювання великою мірою залежить від географічних і кліматичних умов функціонування.

Врахування перелічених організаційно-технологічних особливостей діяльності лісгосподарських підприємств при обліку й аналізі витрат, доходів і прибутку забезпечить формування необхідної інформації для потреб менеджменту як основи прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

1.2. Економічні категорії витрат, доходів і прибутку в оцінці роботи підприємства

Ринкові умови господарювання вимагають перегляду сутності багатьох економічних категорій і, в першу чергу, витрат, доходів і прибутку, з огляду на їх важливість в оцінці роботи будь – якого підприємства. Їхній обсяг характеризує ефективність господарської діяльності. Витрати, доходи та прибуток суб'єктів господарювання залишаються об'єктами досліджень в обліковій науці та практиці, які не втрачають своєї актуальності.

Визначення сутності категорій “витрати”, “доходи”, “прибуток” є одним із важливих теоретичних завдань у діяльності підприємств, тому вони знаходяться у центрі уваги багатьох видатних учених – економістів. Зокрема К. Маркс у своїх працях висвітлював сутність і склад витрат виробництва [115, с. 58]. Поза увагою автор не залишив і прибуток підприємства [115, с. 65]. Економічну сутність даної категорії з'ясовували також у своїх працях А. Сміт [192], Д. Рікардо [179], Дж. С. Мілль [123], визначивши різні підходи до її трактування.

Сучасні вітчизняні та зарубіжні науковці – економісти й обліковці продовжують досліджувати сутність понять “витрати”, “доходи”, “прибуток”,

оскільки умови функціонування підприємств постійно змінюються з розвитком інформаційних технологій, удосконаленням програмного забезпечення, переходом на якісно нові форми господарювання. Проте аналіз літературних джерел з даної тематики [43; 89; 216; 241] засвідчує недостатність ґрунтовних монографічних наукових праць, в яких комплексно досліджено економічні категорії у їх взаємозв'язку.

Огляд історії вивчення даних понять свідчить про багатовекторність досліджень їх сутності у зв'язку з еволюцією системи господарювання. В той чи інший період панували різні погляди на категорії “витрати”, “доходи”, “прибуток”, адекватні їхнім економічним умовам. Проте при формулюванні висновків стосовно сутності цих понять необхідно брати до уваги судження вчених різних епох, оскільки своїми працями вони закладали фундамент сучасного понятійного апарату економічної науки.

Теорія та практика економіки підприємства, як зазначає Г. Фандель, вважають безперечним доцільність вартісної оцінки факторів виробництва, що використовуються, та визначення пов'язаних з ними витрат [216, с. 290]. Витрати – це категорія, яка є об'єктом досліджень науковців у галузі економіки, обліку, фінансів, соціології, тому існують різні судження стосовно їхньої сутності. Зокрема, в економічній літературі довідкового характеру подається таке визначення витрат:

1) зменшення економічної вигоди в звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу, за винятком розподілу капіталу між учасниками (акціонерами) чи його вилучення (за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені) [61, с. 142];

2) грошове вираження суми ресурсів, використаних із певною метою [61, с. 142];

3) економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат, здійснених у процесі господарської діяльності [61, с. 142-143].

На основі аналізу цих визначень можна зробити висновок, що витрати – категорія неоднозначна, яку можна досліджувати в різних аспектах, зокрема

загальноекономічному та суто обліковому. Тому логічно припустити, що трактування даного поняття у цих аспектах дещо різняться.

Так, німецький учений-економіст Г. Фандель характеризує поняття витрат як такі, що утворюють вартість, і не пов'язані з потоками платежів за ресурси, та зазначає, що цей підхід сформульовано, в основному, Е. Шмаленбахом (1925 р.) [216, с. 290]. Поняття витрат як грошових виплат використовував у дискусії Г. Кох (1958 р.) [216, с. 290]. Г. Фандель зробив висновок, що витрати (kosten) – це затрати факторів виробництва у вартісному вимірі [216, с. 459].

Сучасні вітчизняні економісти, зокрема А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило розглядають витрати як складну економічну категорію з огляду на їх місце, роль та етап виникнення в діяльності підприємства. За твердженням цих авторів, витрати є “...вартісним вираженням абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети” [212, с. 9-10]. Дещо інше визначення витрат пропонує Л. Б. Ільченко, а саме: “...це сума вартостей використаних ресурсів, що зменшує суму отриманого від реалізації продукції доходу, а отже, і розмір власного капіталу” [75, с. 15], акцентуючи увагу на їх зв'язку з доходами від реалізації продукції, для виробництва якої вони були здійснені.

Серед усієї сукупності витрат, які виникають у процесі діяльності підприємств, значну питому вагу займають витрати виробництва. У ринкових умовах вони як економічна категорія значною мірою характеризують ефективність господарювання. А. Сміт під витратами виробництва розумів заробітну плату за витрачену працю, прибуток і ренту [192], а Д. Рікардо – заробітну плату та прибуток [179], тобто ренту до їх складу не включав. А. Маршалл звертав увагу на те, що витрати виробництва регулюють вартість, зазначаючи: “Ми могли б на однакових підставах сперечатися про те, чи регулюється вартість корисністю або витратами виробництва, як про те, чи розрізає шматок паперу верхнє або нижнє лезо ножиць” [116, с. 183], таким чином наголошуючи на зв'язку між вартістю продукції, корисністю й витратами на її виробництво.

Витрати виробництва були також об'єктом вивчення К. Маркса, висновки якого покладені в основу моделі командно-адміністративної системи господарювання. У процесі свого дослідження вчений зробив висновок, що виробничі витрати складаються з:

1) сировини та зношування знарядь праці, тобто з продуктів промисловості, виробництво яких коштувало певної кількості робочих днів, і які представляють певну кількість робочого часу;

2) праці, мірою якої є час [115, с. 58].

Сучасні науковці-економісти наводять власні аргументи стосовно сутності витрат. Зокрема О. І. Павликівська трактує витрати виробництва як виправдані умовами виробництва та використані для створення цінностей або надання послуг сукупні витрати підприємства за певний період незалежно від того, припадають вони на закінчений продукт чи на незавершене виробництво [148, с. 7], тобто автор застосовує комплексний підхід до трактування поняття “витрати виробництва”, наголошуючи на їх сукупному відображенні за певний період.

Облікове трактування поняття “витрати” міститься у П(С)БО 16 “Витрати”, за яким витратами звітного періоду визнають або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [164, с. 75]. Таке визначення витрат відповідає міжнародним стандартам обліку [39, с. 52], тому й іноземні автори [248, с. 48; 252, с. 109], здійснюють свої дослідження на основі аналогічної дефініції, зазначаючи, що суттєвою особливістю витрат є те, що їх здійснюють для одержання доходу [248, с. 48; 252, с. 109] та порівнюють їх із “зусиллями або жертвами підприємства” [252, с. 109].

Отже, облікове тлумачення витрат не збігається з економічним, що, як слушно зауважує М. Г. Кірданов, пов'язане із застосуванням в обліку специфічних принципів формування інформації для задоволення потреб її користувачів [82, с. 3]. Зокрема економісти наголошують на тому, що поява витрат зумовлена діяльністю підприємства для досягнення поставленої мети, а обліковці акцентують увагу на їх

зв'язку з доходами, для отримання яких вони здійснюються, а також на необхідності достовірної оцінки. Тому в дисертації витратами визнається категорія, яка узагальнює достовірно оцінену вартість спожитих ресурсів підприємства у результаті його діяльності з метою отримання відповідних доходів. За такого трактування сутності даного поняття акцентується увага на зв'язку між витратами підприємства та його відповідними доходами, що узгоджено із принципами обліку.

Серед усієї сукупності інформаційних ресурсів лісогосподарських підприємств саме інформація про витрати має велике значення для ефективного управління з огляду на їх вагому роль у формуванні прибутку. Наявність своєчасної та точної інформації стосовно витрат – це запорука вчасного та дієвого впливу на їх рівень, і, як наслідок, – одна із умов забезпечення фінансової стабільності даних суб'єктів господарювання. Для повного забезпечення інформаційних потреб менеджерів різних рівнів (директора лісогосподарського підприємства, головного економіста, працівників облікової й аналітичної служб, начальника виробничого відділу, лісничих та ін.) всі витрати необхідно поділити на групи за певними критеріями, тобто класифікувати їх, враховуючи організаційно-технологічні особливості діяльності лісогосподарських підприємств і їх управління, а також розмір окремих видів витрат. Економічно обґрунтований поділ витрат – це одна з важливих передумов раціональної організації планування, обліку, аналізу, внутрішньовиробничого контролю, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), і є важливим етапом їх дослідження з позицій менеджменту.

Обґрунтування класифікації витрат здійснювалось багатьма вітчизняними та зарубіжними науковцями [35; 40; 108; 127; 137; 152; 153; 175; 195; 226; 229] для потреб управлінського та фінансового обліку (додатки Ж, К). На основі даних додатків Ж, К можна узагальнити, що одні й ті ж види витрат вчені відносять до різних класифікаційних груп залежно від потреб різних користувачів інформації стосовно витрат, а саме:

– внутрішніх – для спостереження та контролю за рівнем витрат, виявлення відхилень від запланованого рівня за місцями їх виникнення та по підприємству в цілому, визначення собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих

послуг, розробки заходів з оптимального зниження витрат при забезпеченні заданих параметрів ефективності, рентабельності та якості продукції;

– зовнішніх – для достовірного відображення витрат на рахунках обліку та складання фінансової звітності.

Враховуючи потреби користувачів інформації стосовно витрат, підходи різних науковців до класифікації витрат, висвітлені в додатках Ж, К, сучасні тенденції в обліку витрат, нормативну базу (зокрема Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, П(С)БО 3, 16, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України [67; 165; 164; 120]), а також результати дослідження організаційно-технологічних особливостей діяльності лісгоспів, висвітлених у підрозділі 1.1, нами уточнено класифікацію витрат, яку доцільно використовувати на лісгосподарських підприємствах для раціональної організації та методики обліку й аналізу витрат (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація витрат лісгосподарських підприємств (розробка автора)

№ з/п	Критерії класифікації	Види витрат	Призначення
1	2	3	4
1	Види діяльності	<p>Витрати операційної діяльності (обліковуються, накопичуються і в кінці місяця списуються в процесі операційної (основної та іншої операційної) діяльності лісгосподарських підприємств).</p> <p>Витрати фінансової діяльності (пов’язані з фінансово-кредитними операціями, валютою, і до основної діяльності підприємства не відносяться).</p> <p>Витрати інвестиційної діяльності (пов’язані з придбанням і реалізацією необоротних активів лісгосподарських підприємств).</p> <p>Витрати надзвичайної діяльності (втрати від стихійного лиха, втрати від технічних катастроф і аварій, втрати від пожеж (в тому числі лісових пожеж), втрати від загибелі лісових культур до 5-ти річного віку, втрати від буреломів, вітровалів, обледеніння та ін.).</p>	Для потреб фінансового обліку, поточного, стратегічного аналізу.

1	2	3	4
2	Місця виникнення	Витрати по фазах (процесах) лісовирощування. Витрати по фазах (процесах) лісозаготівлі деревини. Витрати по фазах (процесах) переробки деревини. Витрати лісництв, нижніх складів, лісопильно-деревобробних цехів, ремонтно-механічних майстерень та інших структурних підрозділів.	Для потреб фінансового, управлінського обліку, нормування, операційного аналізу.
3	Елементи витрат	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, амортизація та ін.	Для потреб управлінського обліку, планування, нормування, поточного аналізу.
4	Статті калькуляції	Сировина і матеріали, паливо, енергія, основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, загальновиробничі витрати тощо.	
5	Єдність складу	Одноелементні (складаються з одного елементу витрат). Комплексні (складаються з кількох економічних елементів).	
6	Способи перенесення вартості на продукцію	Прямі (відносяться безпосередньо до певного об'єкта); Непрямі (відносяться до певного об'єкта методом розподілу).	
7	Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні (зростають із збільшенням обсягу випуску лісопродукції (ін. видів продукції) та зменшуються із його зниженням). Постійні (істотно не змінюються із збільшенням (зменшенням) випуску лісопродукції (ін. видів продукції)).	Для потреб управлінського, стратегічного обліку, операційного, стратегічного аналізу.
8	Календарний період	Поточні (постійні витрати періодичністю меншою, ніж місяць). Одноразові (здійснюються один раз з періодичністю більше, ніж місяць, і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого періоду).	
9	Доцільність здійснення	Продуктивні (передбачені технологією, організацією виробництва та управлінням лісгоспу). Непродуктивні (виникають в результаті недосконалої організації виробництва (зокрема лісозаготівлі та переробки деревини) й управління, відхилень від технологічних норм, псування матеріальних цінностей та ін.).	Для потреб управлінського обліку, операційного аналізу.
10	Віднесення до собівартості продукції	Витрати на продукцію (пов'язані з виробництвом лісгосподарського підприємства і створюють виробничу собівартість лісопродукції (ін. продукції, робіт, послуг)). Витрати періоду (не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (витрати на управління, збут, інші операційні витрати)).	
11	Зв'язок із виробництвом	Виробничі (пов'язані з випуском лісопродукції, наданням послуг, виконанням робіт). Невиробничі (пов'язані з житлово-комунальним господарством, культурно-побутовими закладами, підсобним сільським господарством, науково-дослідними, оздоровчими й іншими структурними підрозділами, які не беруть участі у виробництві продукції).	

1	2	3	4
12	Залежність від рішень менеджерів	Релевантні (залежать безпосередньо від рішень керівників різних рівнів управління, зокрема директора лісгоспу, головного інженера, головного лісничого, лісничих тощо). Нерелевантні (не залежать від рішень керівників).	Для потреб управлінського обліку, поточного аналізу.
13	Функції управління	Виробничі (пов'язані з виготовленням продукції лісгоспу). Загальновиробничі (пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництва). Адміністративні (пов'язані з управлінням лісгосподарським підприємством). Збутові (виникають в процесі збуту продукції лісгоспу).	
14	Відношення до виду виробництва	Витрати основного (непромислового) виробництва (витрати на штучне лісовідновлення, створення лісонасінневої бази, лісгосподарські заходи, заходи по боротьбі з шкідниками, хворобами лісу, заходи по охороні лісу від пожеж, витрати житлово-комунального господарства, культурно-побутових закладів, підсобного сільського господарства та ін.) Витрати основного (промислового) виробництва (витрати на лісозаготівлю, деревообробку, побічне користування лісом та ін.). Витрати допоміжного виробництва (витрати ремонтно-механічних майстерень, витрати на утримання й експлуатацію автотранспортного парку, гужового транспорту, спеціальних машин, електроенергетичного господарства та ін.).	Для потреб фінансового, стратегічного обліку, поточного, стратегічного аналізу.
15	Відношення до обсягу виробництва	Умовно-змінні витрати (змінюються в результаті зміни обсягу виробництва продукції лісгоспу); Умовно-постійні витрати (не змінюються в результаті зміни обсягу виробництва продукції лісгоспу).	Для потреб управлінського обліку, стратегічного обліку, аналізу.
16	Зв'язок із планом	Планові (плануються). Позапланові (не плануються).	Для потреб планування.
17	Ступінь нормування	Нормовані (визначаються на основі затверджених норм і нормативів). Ненормовані (не охоплені нормуванням).	Для потреб нормування, операційного аналізу.

Групування витрат лісгосподарського підприємства, запропоноване у табл. 1.1, відображає їх поділ для потреб фінансового, управлінського та стратегічного обліку, операційного, поточного, стратегічного аналізу, планування, нормування та менеджменту в цілому, враховуючи специфіку його діяльності. Використання цієї класифікації лісгоспами уможливує виявлення непродуктивних витрат, що виникають у процесі діяльності, у результаті своєчасного аналізу, прийняття адекватних управлінських рішень, визначення фактичної собівартості продукції лісгосподарського підприємства та порівняння її з плановою та нормативною.

Варто зазначити, що кількість критеріїв класифікації не є сталою величиною та може варіюватись залежно від економічних, екологічних і правових змін.

Класифікація витрат діяльності підприємства – це основа визначення собівартості продукції (робіт, послуг), яка, за визначенням Д. У. Уракова, є вираженням у грошовій формі витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції, виконаних робіт, наданих послуг [215, с. 5]. Собівартість продукції, як слушно зауважує С. А. Стуков, є одним з найважливіших показників роботи підприємства, а її зниження – основне джерело збільшення суми прибутку від реалізації виробів, послуг і виконаних робіт, і тому визнається головним фактором підвищення рентабельності виробництва [201, с. 83].

Можна зробити висновок, що собівартість – це один із основних економічних показників підприємства. Тому необхідно опрацювати однозначну методику його розрахунку незалежно від того, де він буде використовуватись: у фінансовому, управлінському чи стратегічному обліку. Даний показник ще й важливий об'єкт систем обліку й аналізу лісогосподарського підприємства й ігнорування його значення та факторів формування, безсумнівно, призводить до зниження темпів росту ефективності виробництва, і, передусім, прибутку та рентабельності. Поступове зниження собівартості продукції промислового виробництва лісгоспу і, в першу чергу, лісопродукції є одним із засобів підвищення рівня їх самофінансування в умовах недостатнього бюджетного фінансування.

Калькуляційна підсистема в системі обліку лісогосподарського підприємства повинна виконувати два взаємопов'язаних між собою завдання. По-перше, визначати реальну собівартість його продукції (робіт, послуг), і по-друге, надавати інформацію, необхідну менеджерам для виявлення й усунення різних недоліків в організації виробництва та спрямування роботи структурних підрозділів у відповідності з виробничим планом, а також забезпечувати правильний хід виробничого процесу. Формування калькуляційної підсистеми, найбільш оптимальної для використання підприємствами лісової галузі з огляду на специфіку їх діяльності, обґрунтовано у наступному розділі даного дослідження.

Поряд з витратами ключовою категорією в оцінці роботи підприємства є його доходи. Тому з'ясування сутності поняття “доходи”, які виконують “будівничу” функцію у процесі формування кінцевого позитивного результату діяльності суб'єкта господарювання - прибутку, є важливим завданням дисертаційної роботи.

Сутність доходів досліджували відомі економісти, зокрема Ф. Кене, Ж.-Б. Сей, А. Сміт, Дж. С. Мілль, А. Маршалл. Так, фізіократ Ф. Кене вживав поняття “дохід” в подвійному значенні: по-перше, як чистий дохід, оскільки: “Виручка або відшкодування витрат не є доходом, що дається землею, первинного багатства та чистого доходу...” [85, с. 225], і по-друге, для позначення тієї частини річного продукту, що у вигляді заробітної плати, прибутку, земельної ренти буде спожита робітниками, фермерами, землевласниками [85, с. 292]. За визначенням Ж.-Б. Сея, доходи підприємця є “винагородою за його виробничі здібності, талант, діяльність, дух порядку й управління” [206]. А. Сміт стверджував, що першоджерелами доходу є заробітна плата, земельна рента та прибуток на капітал [192]. Дж. С. Мілль розглядав доходи від продуктивної та непродуктивної праці, зазначаючи, що доходи від продуктивної праці (праці, результати якої здобуті) споживають у продуктивній формі, якщо це споживання “підтримує і збільшує продуктивні сили суспільства”, а будь-які доходи від непродуктивної праці – це тільки простий перерозподіл доходу, створеного продуктивною працею [123, с. 114]. А. Маршалл наголошував на широкому трактуванні поняття “дохід” та ототожнював грошовий дохід з поняттям “торгово-промисловий капітал” [116, с. 119-120].

У сучасній економічно-довідковій літературі доходи трактують з наступних позицій:

- 1) збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань [4, с. 201];
- 2) збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі набуття або зростання капіталу, що не є внесками учасників (акціонерів) [61, с. 251];
- 3) гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виторг) [61, с. 251];

4) сума будь-яких коштів, вартість матеріального та нематеріального майна, інших активів, зокрема цінних паперів чи деривативів, одержаних платником податку на власність, нарахованих на його користь або набутих незаконним шляхом (отриманих як хабар, викрадених чи знайдених як скарб, не зданий державі) протягом відповідного податкового звітного періоду [61, с. 251].

Доходи досліджувались багатьма сучасними вченими, зокрема Л. В. Гуцаленком [44], В. А. Дерієм [49] В. П. Кодацьким [89], Г. Я. Киперманом, А. В. Шевляковим [81], М. С. Пушкарем [174]. Так, за твердженням М. С. Пушкаря, дохід як економічна категорія в загальному розумінні означає потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента [174, с. 389]. В. А. Дерій доходом вважає економічну категорію, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які спонукають до збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників) [49, с. 28].

Проведений аналіз наукових праць [44; 81; 89] свідчить, що економічна сутність даного поняття вивчається науковцями, в основному, в контексті його взаємозв'язку з прибутком. Така концепція дослідження є логічною, адже прибуток в умовах ринкових відносин виступає в ролі якісного синтетичного показника кінцевих результатів роботи підприємства, а також його основним джерелом виробничого та соціального розвитку. Тому при визначенні суми отриманого прибутку необхідно мати дані про доходи та пов'язані з ними витрати підприємства.

Окремі зарубіжні науковці трактують доходи як збільшення ресурсів у результаті продажу товарів чи послуг покупцям [252, с. 109]. Інші зазначають, що доходи – це збільшення активів або зменшення зобов'язань внаслідок основної діяльності [251, с. 112; 248, с. 48], і двома суттєвими ознаками доходів є те, що вони виникають саме в результаті основної діяльності підприємства, і є повторюваними та тривалими за своєю природою [248, с. 48].

Останнє трактування відповідає Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів та МСБО 18 “Дохід”, за яким дохід – це валове надходження

економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу [126].

В Україні порядок ведення обліку доходів підприємства нормативно визначено П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”, П(С)БО 15 “Доходи”, Планом рахунків та інструкцією по його застосуванню [165; 166; 163; 161; 77]. Визначення терміну “дохід” у вітчизняних П(С)БО відповідає його трактуванню у міжнародних положеннях обліку. Так, в П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” подано таку дефініцію: “Доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)” [165, с. 18]. Така дефініція не відображає зв'язку доходів підприємства з обумовлюючими їх витратами, хоча й на її основі здійснили свої дослідження багато вітчизняних науковців, зокрема О. А. Лаговська [101], Н. М. Ткаченко [207], Л. В. Гуцаленко, О. А. Подолянчук [44], О. В. Лишиленко [106], В. П. Гаврилюк [33], В. Костюченко [95]. Тому пропонуємо таке визначення: “Доходи підприємства – це достовірно оцінене в єдиному грошовому вимірнику збільшення господарських засобів підприємства (окрім внесків власників) або зменшення їх джерел у результаті його діяльності, зумовлене відповідними витратами”.

У зв'язку із значним розширенням управлінської функції обліку зростає потреба в ефективному управлінні доходами для забезпечення сталого розвитку підприємства. Це можливо здійснити на основі науково-обґрунтованої їх класифікації. За П(С)БО 15 “Доходи” виділяють: доход (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи [163, с. 73]. Проте така узагальнена класифікація доходів підприємства нездатна повністю задовольнити інформаційні потреби управління, тому науковці розробляють власні системи класифікації. Так, Н. М. Ткаченко пропонує класифікувати доходи підприємства за такими критеріями:

а) Групи доходів: 1 група “Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)”; 2 група “Інший операційний дохід”; 3 група “Фінансові доходи”; 4 група “Надзвичайні доходи”;

б) Види діяльності: основна, звичайна, надзвичайна [207, с. 16].

Підхід до класифікації доходів, запропонований Н. М. Ткаченко, позбавлений комплексного характеру, оскільки групи доходів не включають групу інвестиційних доходів. Крім того, основний вид діяльності підприємства автором прирівнюється до звичайної та надзвичайної, що суперечить чинним П(С)БО, а також логічній ієрархії видів діяльності підприємства.

Повнішу класифікацію доходів підприємства подає О. А. Лаговська, згрупувавши їх:

- за видами діяльності (від звичайної діяльності (операційні, фінансові, інвестиційні) та надзвичайної діяльності (надзвичайні доходи);
- для цілей оподаткування (доходи, що підлягають оподаткуванню, неоподатковувані доходи);
- за можливістю здійснення впливу (релевантні, нерелевантні, маржинальні);
- за часом виникнення (поточні (звітні), бюджетні, доходи майбутніх періодів);
- за забезпеченістю (покриті, непокриті) [101, с. 9].

Найбільш обґрунтовану класифікацію доходів пропонує З.-М. В. Задорожний. На основі комплексного підходу науковець групує їх за: видами обліку; видами діяльності; можливістю контролювати; впливом на прийняття рішень; процесом реалізації; видом виробництва; періодом формування доходів; плановістю доходів; структурою доходу; ступенем оподаткування доходу; видом доходу; впливом інфляційних процесів; ступенем деталізації доходу; періодичністю доходу [66, с. 97-10].

Ідеї вищезазначених учених, аналіз складу та структури доходів підприємств лісової галузі дозволив запропонувати класифікацію їх доходів, у якій враховано та систематизовано попередній досвід. Вона має практичну цінність для даних суб'єктів господарювання, оскільки є основою удосконалення методики обліку й аналізу (табл. 1.2).

Класифікація доходів лісгосподарських підприємств

№ п/п	Критерії класифікації	Види доходів	Призначення
1	2	3	4
1	Вид діяльності	<p>1) Доходи звичайної діяльності:</p> <p>а) доходи операційної діяльності</p> <ul style="list-style-type: none"> - доходи основної діяльності (виручка від реалізації лісопродукції (ін. продукції, товарів, робіт, послуг)); - доходи іншої операційної діяльності (від операційної оренди, операційних курсових різниць тощо); <p>б) доходи фінансової діяльності (отримані дивіденди, проценти тощо);</p> <p>в) доходи інвестиційної діяльності (виручка від реалізації довгострокових та поточних інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів тощо);</p> <p>2) Доходи надзвичайної діяльності (відшкодування втрат, що виникли в результаті пожеж, стихій, ураганів, буревіїв тощо).</p>	Для потреб управлінського, фінансового, стратегічного обліку, операційного, поточного та стратегічного аналізу.
2	Вид виробництва	<p>1) Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) основного (промислового) виробництва (необробленої деревини, продукції деревообробки, продукції побічного користування лісу (ягоди, плоди, лікарські рослини, гриби тощо), розпилення давальницької сировини тощо);</p> <p>2) Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) основного (непромислового) виробництва (послуги житлово-комунального господарства, культурно-побутових закладів, продукція підсобних сільськогосподарських виробництв);</p> <p>3) Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) допоміжного виробництва (послуги ремонтно-механічних майстерень, автотранспортного парку тощо).</p>	Для планування показників роботи лісгосподарського підприємства.
3	Охоплення планом	<p>1) Планові доходи (передбачені фінансовим планом лісгосподарського підприємства);</p> <p>2) Позапланові доходи (непередбачені фінансовим планом лісгосподарського підприємства).</p>	Для прогнозування показників роботи лісгосподарського підприємства.
4	Ступінь передбачення	<p>1) Очікувані доходи (доходи, отримання яких очікується);</p> <p>2) Неочікувані доходи (доходи, отримання яких не очікується).</p>	Для прогнозування показників роботи лісгосподарського підприємства.
5	Регулярність отримання	<p>2) Регулярні доходи (доходи, які лісгосп отримує регулярно);</p> <p>3) Нерегулярні доходи (доходи, які лісгосп отримує нерегулярно).</p>	Для потреб управлінського, фінансового, стратегічного обліку, операційного, поточного стратегічного аналізу.

1	2	3	4
6	Ступінь релевантності	1) Релевантні доходи (доходи, отримання яких залежить від рішень керівника); 2) Нерелевантні доходи (доходи, отримання яких не залежить від рішень керівника);	Для потреб управлінського обліку, операційного аналізу.
7	Місця виникнення	1) Доходи лісогосподарського підприємства; 2) Доходи лісництв; 3) Доходи деревообробних цехів; 4) Доходи ремонтно-механічних майстерень; 5) Доходи непромислових господарств.	Для потреб управлінського, фінансового обліку, операційного, поточного аналізу.
8	Періодичність виникнення доходу	1) Дохід за день; 2) Дохід за тиждень; 3) Дохід за місяць; 4) Дохід за квартал; 5) Дохід за рік; 6) Дохід за три роки; 7) Дохід за п'ять років тощо.	Для потреб управлінського, фінансового, стратегічного обліку, операційного, поточного, стратегічного аналізу.

Застосування наведеної у табл. 1.2 класифікації доходів дозволить оптимізувати структуру доходів, забезпечити їх достовірний облік, спрогнозувати та спланувати показники роботи лісогосподарських підприємств, визначати рентабельність окремих видів продукції, здійснювати контроль за їх одержанням та отримувати інформацію в необхідному зрізі для своєчасного аналізу з метою визначення шляхів підвищення прибутковості.

Прибуток був об'єктом дослідження меркантилістів, фізіократів, а також класиків політекономії. Зокрема меркантилісти під прибутком розуміли різницю між ціною продажу та купівлі товару. У зв'язку зі своїми переконаннями фізіократи пов'язували одержання прибутку виключно з продуктивністю праці на землі [241, с. 5].

Класик політекономії А. Сміт вважав прибуток продуктом праці, який присвоюється капіталістами. Тому вартість, яку працівники додають до вартості матеріалів, розпадається на дві частини. Одна з них йде на оплату праці, а інша – на оплату прибутку їхнього роботодавця на весь капітал, який ним авансований у вигляді матеріалів і заробітної плати [192]. За Д. Рікардо прибуток – не джерело, а складова вартості, яка створюється лише працею [179]. Послідовник А. Сміта та

Д. Рікардо Дж. С. Мілль стверджував, що причиною прибутку є те, що праця робітників продукує більше, ніж потрібно для їхнього утримання [123, с. 115]. За К. Марксом прибуток – надлишок виручки від продажу створеного робітником продукту над здійсненими ним витратами виробництва [115, с. 65]. М. І. Туган-Барановський визначав прибуток як нетрудовий дохід, який випливає з володіння господарськими предметами, які створюються працею людини [209, с. 522].

Узагальнення результатів досліджень визначних економістів, свідчать, що отримання прибутку вони пов'язують з процесом виробництва, де створюється додатковий продукт завдяки винятковій властивості робочої сили без додаткових матеріальних затрат. Цей продукт перебиває витрати і цим самим забезпечує позитивний результат діяльності.

Новий виток у дослідженні сутності прибутку спостерігається протягом першої половини ХХ століття, що пояснюється бурхливим розвитком економіки ряду країн, появою нових галузей, технологій, розширенням сфери послуг. Вчення відомих класиків – економістів втрачають свою актуальність, і на перший план виходять нові, креативні підходи до з'ясування економічної сутності прибутку та його джерел. Зокрема Ф. Найт і Й. Шумпетер (початок-середина ХХ ст.) своїми працями започаткували новий підхід, у результаті якого прибуток стали трактувати не як певну оплату праці управління, а як породження особливих підприємницьких талантів адаптації до потреб динамічного розвитку підприємницької діяльності за двома вирішальними напрямками: гнучка й адекватна відповідь на непередбачуваний ризик і своєчасне освоєння нововведень на всіх вирішальних ділянках бізнесу [139, с. 22].

На основі всебічного та ґрунтовного аналізу наукових праць останніх років [48; 149; 202] ми зробили висновок, що сучасних дослідників цієї непростой та дискусійної за своєю сутністю категорії можна умовно поділити на групи: одна, – наслідуючи вчення Ф. Найта та Й. Шумпетера, вважає, що прибуток нерозривно пов'язаний з вкладенням капіталу та непередбачуваним ризиком, інша – заперечує ризик.

Так, Г. С. Дергільова, Ю. Л. Субботович пов'язують отримання прибутку не тільки з суто виробничими процесами, а й з вкладенням капіталу в умовах певного рівня ризику [48, с. 6; 202, с. 15], здійсненням інновацій у механізмі виробництва та реалізації продукції, а також з організацією та вдосконаленням маркетингової діяльності [48, с. 6].

М. М. Павлишенко та Р. М. Горинь відкидають твердження, що за своєю суттю прибуток – це плата за вкладений у виробництво капітал чи за ризик вкладеного капіталу, аргументуючи це тим, що сам по собі ні капітал, ні ризики не створюють вартості. Тому дані автори повертаються до концепції прибутку як додаткової вартості, створеної затратами праці найманих працівників, і стверджують, що прибуток як категорія товарного виробництва є формою вираження додаткової вартості, що створюється затратами додаткової праці [149, с. 322].

Враховуючи результати досліджень цих вчених, можна стверджувати, що в сучасних умовах господарювання при з'ясуванні сутності прибутку не можна не враховувати фактори ризику та мінливості ринкового середовища, які опосередковано впливають на величину прибутку підприємства. Як слушно стверджує В. Ф. Юров, в ринковій економіці прибуток формується за рахунок багатьох джерел, частина з яких не має кількісного вираження [241, с. 4]. Тому питання правильного визначення кінцевого фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання залишається актуальним, оскільки думки економістів та обліковців різняться, адже останніх, в першу чергу, цікавить достовірна оцінка даного показника. Зокрема Є. Ю. Шара зазначає, що "...обліковий прибуток є результатом порівняння визнаних у звітному періоді доходів і витрат, до числа яких не належать доходи, що є наслідком ефективності менеджменту на підприємстві та відповідні витрати втрачених можливостей" [237, с. 7]. Французький вчений А. Бабо облікове визначення прибутку подає як різницю у вартості чистих активів на початок і кінець звітного періоду [11, с. 11]. Такої ж думки дотримується і український науковець С. Л. Червінська [231, с. 7] Канадський вчений К. Уолш розглядає чотири характерні показники і, відповідно, чотири різновиди облікового

прибутку (операційний, балансовий, чистий і нерозподілений), що відрізняються лише способом визначення. Інформація про ці чотири види прибутку є важливою для проведення аналізу результатів діяльності підприємств [214, с. 54].

Американські обліковці мають своє визначення прибутку. Вони часто застосовують термін “чистий прибуток” (net income), як математичну різницю між сумою доходів і витрат підприємства [245, с. 49; 54, с. 282].

Окремі вітчизняні економісти, зокрема В. П. Кодацький, В. Ф. Юров, також визначають прибуток як перевищення доходів над витратами [89, с. 3; 241, с. 4] або виручки від реалізації над повною собівартістю [89, с. 3], проте загалом часто критикують обліковців за такий спрощений підхід при визначенні прибутку, оскільки таким чином не включаються багато складових, які сприяють загальному зростанню та добробуту підприємства. Зокрема економіст Дж. Р. Гікс трактує прибуток як “...максимальну вартість, яку підприємство може витратити протягом певного періоду, залишаючись при цьому з таким же рівнем матеріального добробуту, як і на початку періоду” [249, с. 132]. Обліковці переконані, що визнання деяких факторів можливе і корисне, але вони не можуть бути визначені з певним ступенем надійності, і тому повинні відхилятися при обчисленні суми прибутку. Така позиція зумовлена принципом обачності, згідно якого в обліку застосовують методи оцінки, які запобігають заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Отже, серед економістів та обліковців немає однастайності в тлумаченні прибутку через використання різних підходів до його визначення. Враховуючи ці підходи та запропоновані вище авторські дефініції понять “витрати” і “доходи”, прибуток трактується нами як виражений у грошовому вимірнику приріст ресурсів підприємства, що характеризує його винагороду за здійснений ризик, і визначається різницею між сукупними доходами та відповідними сукупними витратами протягом звітного періоду. Така дефініція відповідає економічній та обліковій позиціям щодо цієї суперечливої категорії та відображає роль витрат і доходів підприємства у формуванні його прибутку.

Перехід на національні стандарти, що відповідають міжнародним, забезпечують кожному підприємству свободу облікової політики по відношенню до вибору методичних способів формування прибутку та застосування в аналізі різних його видів. Зокрема нами виділено такі види прибутку залежно від:

1) виду діяльності: прибуток від звичайної діяльності (прибуток від основної діяльності, прибуток від іншої операційної діяльності, прибуток від фінансової діяльності, прибуток від інвестиційної діяльності), прибуток від надзвичайної діяльності;

2) даних видів обліку (податкового – оподатковуваний, фінансового – обліковий);

3) охоплення планом (плановий, неплановий);

4) можливості контролювання (контрольований, неконтрольований);

5) можливості прогнозування (прогнозований, непрогнозований);

6) ймовірності отримання (високоймовірний, ймовірний, малоймовірний);

7) регулярності отримання (регулярний, нерегулярний);

8) ступенем оподаткування (валовий, чистий);

9) можливістю використання (розподілений, нерозподілений).

Запропонована класифікація прибутку підприємства робить можливим забезпечення потреб фінансового, управлінського, стратегічного обліку, аналізу, а також планування, прогнозування та менеджменту.

Підсумовуючи, зазначимо, що незважаючи на дискусії в наукових колах, можна однозначно стверджувати, що отримання прибутку в умовах товарно-грошових відносин – основна мета діяльності суб'єкта господарювання. Він є головним джерелом інвестицій, обов'язковою умовою розширеного відтворення, самофінансування та забезпечення конкурентоспроможності підприємства на ринку. Тому актуальним завданням для кожного підприємства залишається формування раціональних підсистем обліку й аналізу фінансових результатів і факторів їх утворення – витрат і доходів на основі науково обґрунтованої концепції.

1.3. Концепція підсистем обліку й аналізу витрат і доходів у менеджменті

Раціонально організована система обліку на підприємстві – це одна із найважливіших передумов його успішного функціонування, оскільки облік породжує інформаційні ресурси та передає їх у систему управління для прийняття коригуючих рішень, виконуючи різноманітні функції: інформаційну, контрольну, аналітичну, управлінську й інші. Серед них найважливішою є інформаційна, адже підприємство як система може існувати лише завдяки інформації про взаємодію з середовищем, координацію та субординацію елементів виробничої системи, про відповідність функціонування об'єкту поставленим завданням [173, с. 65]. Б. І. Валуєв слушно стверджує, що облік займає головне місце в інформаційному забезпеченні процесу управління економікою [30, с. 25].

Оскільки облік є основним постачальником інформації, то для того, щоб вона 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” [176, с. 116] але й з практичної, оскільки, як зазначає М. С. Пушкар: “... призначена для того, щоб виявити всі елементи, входи та виходи, ієрархічну структуру елементів, механізм перетворення даних обліку в інформаційні ресурси та його інструментарій” [176, с. 116].

При розробці концепції обліку на конкретному підприємстві необхідно враховувати, що облік є системою, яка складається з певних взаємопов'язаних і взаємозалежних складових (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 [78, с. 5], а також використовуються методи інших наук (моделювання, статистики, інформатики, кібернетики, психології тощо). В. А. Дерій стверджує, що облік – це високоорганізована та самодостатня система, що забезпечує виробництво

інформації про досліджувані об'єкти та зміни, які відбуваються в них, з метою моніторингу отримання додаткових знань, пошуку слабких і сильних сторін, забезпечення, підтримання або завершення діяльності [49, с. 53]. Застосовуючи системний підхід в даному процесі, диференціацію системи обліку на підсистеми нижчого рівня можна здійснити за критеріями класифікації, наведеними в табл. 1.3.

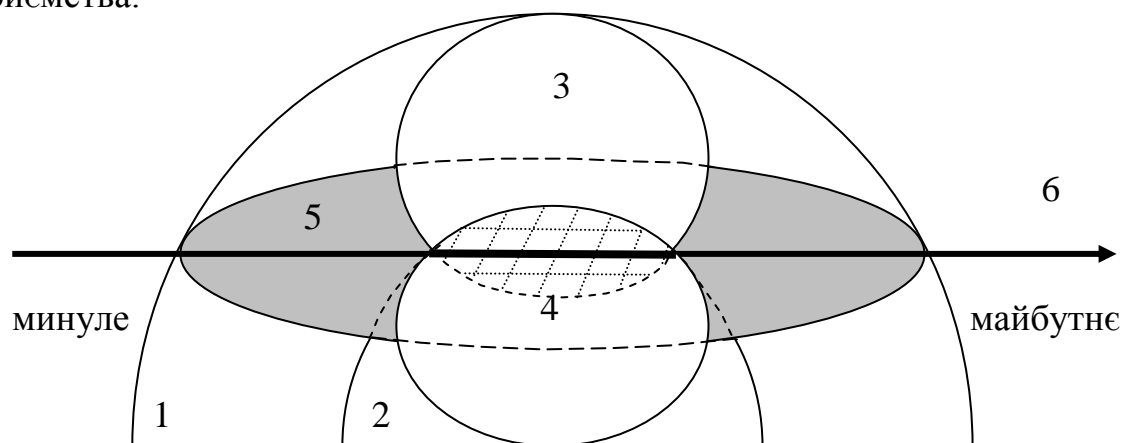
Таблиця 1.3

Диференціація системи обліку (розробка автора)

Критерії класифікаційні	Підсистеми обліку
Характер і призначення інформації	- фінансовий облік (об'єктами є необоротні активи, запаси, грошові кошти, дебіторська, кредиторська заборгованості, власний капітал, витрати, доходи, фінансові результати тощо);
	- управлінський облік (об'єктами є праця та її оплата, витрати виробництва, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), реалізація продукції, формування фінансових результатів тощо);
	- стратегічний облік (об'єктами є макро- і мікропоказники, що впливають на реалізацію стратегії підприємства, величини і припущення, на основі яких розроблена стратегія, ключові фактори успіху, від яких залежить успішне функціонування підприємства в довгостроковій перспективі).
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. 1.3, в системі обліку підприємства можна виділити три взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих підсистеми: фінансового обліку, управлінського обліку, стратегічного обліку, беручи до уваги характер і призначення інформації, яку вони формують. Фінансовий облік документально пов'язує підприємство із зовнішнім середовищем (сторонніми для нього юридичними та фізичними особами), тому, як зазначає А. Яругова, іноді його називають зовнішнім обліком [243, с. 13]. Управлінський облік – це інструмент управління, що інформаційно організовує внутрішньогосподарські зв'язки підприємства, тобто зв'язки між особами, які працюють на самому підприємстві,

тому його ще називають внутрішнім [226, с. 7; 243, с. 13]. Стратегічний облік – це інформаційна система, що ставить собі за мету вивчення зовнішнього середовища та стратегії діяльності підприємства [42, с. 15-16], і допомагає в досягненні максимально можливого результату його діяльності. На рис. 1.5 проілюстровано взаємодію підсистем обліку та їх відношення до середовища функціонування підприємства.



- | | |
|---------------------------|--------------------------|
| 1 - зовнішнє середовище; | 4 – управлінський облік; |
| 2 - внутрішнє середовище; | 5 – стратегічний облік; |
| 3 - фінансовий облік; | 6 – часовий вектор. |

Рис. 1.5. Модель взаємодії підсистем обліку (розробка автора)

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 та використовує дані фінансового й управлінського обліку. Всі підсистеми взаємопов'язані між собою, і становлять цілісну систему обліку підприємства в ринкових умовах його функціонування.

Як зазначалося у підрозділі 1.1 дисертаційної роботи, однією із специфічних рис лісогосподарського виробництва є його тривалий строк, а також значний період окупності оборотних активів, тому стратегічний облік надзвичайно важливий для підприємств лісового господарства. Лісове господарство – це одна із галузей національної економіки, підприємства якої вкрай потребують створення підсистеми

стратегічного обліку, яка б сприяла реалізації їх довгострокової стратегії й уникненню помилок, що можуть мати суттєві негативні економічні, соціальні й екологічні наслідки. На основі результатів вивчення практичної роботи підприємств лісового господарства Тернопільської області можемо зробити висновок, що на жодному з них підсистема стратегічного обліку не функціонує належним чином. Його ведення має не систематичний характер, а фрагментарний, і роль у загальній системі обліку підприємств лісової галузі – незначна. Основна увага приділяється веденню фінансового обліку, дещо менша – управлінському – для забезпечення інформацією менеджерів лісгоспу про собівартість лісопродукції. Це пояснюється недостатнім рівнем автоматизації облікових робіт, підготовки обліковців, наявністю консервативних поглядів на функції та значення обліку для ефективного функціонування підприємства, відсутністю відповідних методик. Для подолання цих перешкод необхідно, перш за все, змінити стереотипи управлінського персоналу лісгоспу, перенацілити вектор з ретроспективи на перспективу його діяльності, дивитись у майбутнє не тільки з точки зору господарської діяльності (лісогосподарських, лісозахисних, лісокультурних робіт тощо), але й фінансової точки зору.

У сукупності об'єктів системи обліку, відображених у табл. 1.3, одними із найскладніших і найвагоміших для підприємства є його витрати та доходи. Концепція підсистем обліку витрат і доходів ґрунтується на концептуальній основі системи обліку, основними елементами якої, як зазначають Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда, 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 покладені в основу визначення розмірів (оцінок) господарських фактів і розкривають їх в такій формі, в якій вони мають зміст для користувачів облікової інформації.
4. Стандарти, які інтерпретуються та використовуються менеджерами в різних ситуаціях і надають загальні рішення фінансових проблем обліку [221, с. 82-83].

Враховуючи організаційно-технологічні особливості лісогосподарських підприємств і загальну схему ієрархії елементів концептуальної основи фінансового

обліку та звітності, розробленої Е.С. Хендріксоном і М.Ф. Ван Бредою [221, с.83], пропонуємо таку ієрархію елементів концептуальної основи обліку витрат і доходів лісгоспів (рис. 1.6.).

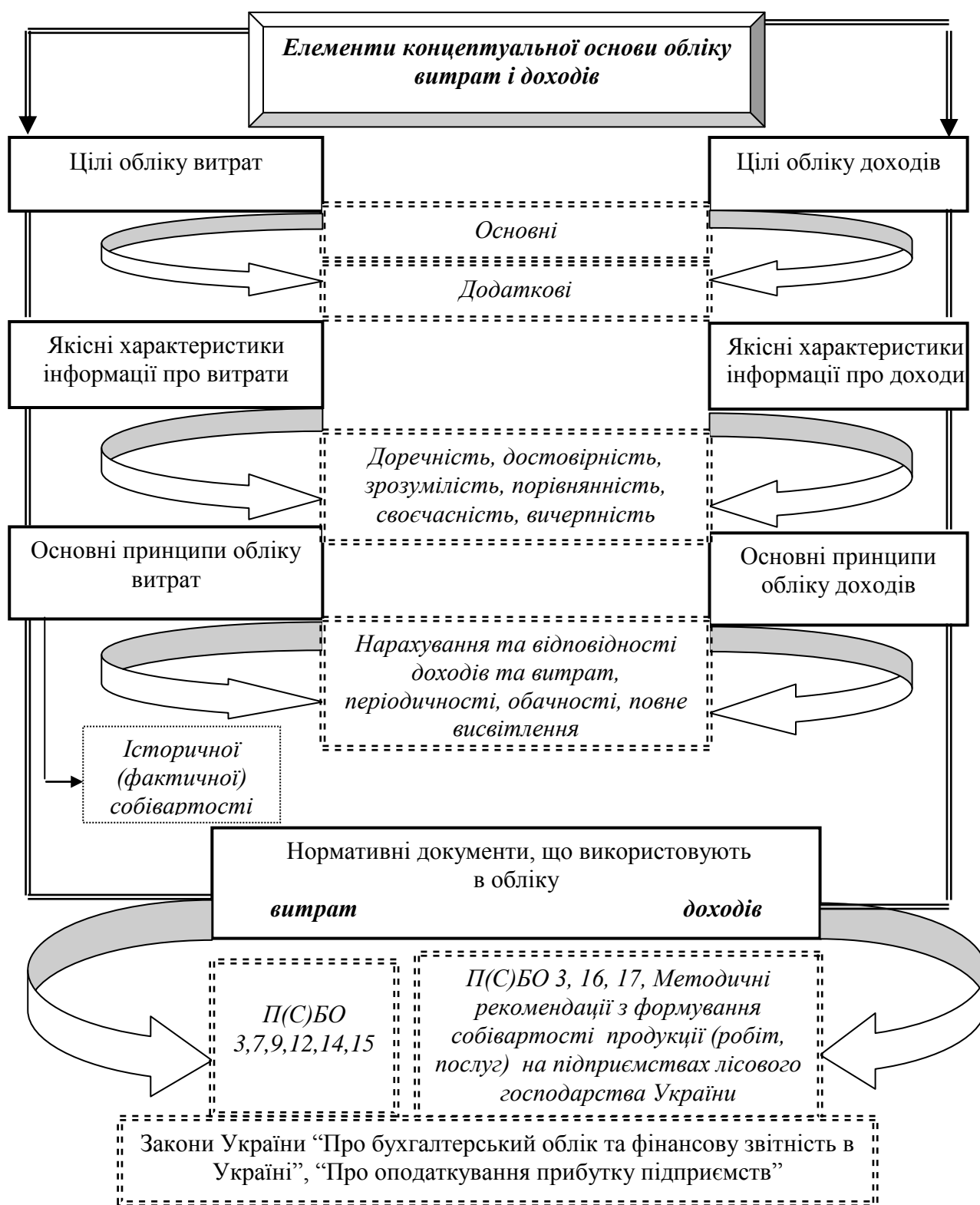


Рис. 1.6. Ієрархія елементів концептуальної основи обліку витрат і доходів лісгосподарського підприємства

Зауважимо, що відповідно до рис. 1.6, основними цілями обліку витрат підприємства є задоволення інформаційних потреб його менеджерів для своєчасного впливу на їх рівень і, в кінцевому результаті, – мінімізацію затрат живої й уречевленої праці. Додаткові – пов'язані з контролем за витрачанням матеріальних ресурсів працівниками (зокрема лісничими, начальниками деревообробно-лісопильного цеху, лісниками й іншими матеріально-відповідальними особами), а також складанням документації та звітності, де відображають витрати на виготовлення продукції лісозаготівель, лісопиляння та деревообробки.

Основні цілі обліку доходів лісогосподарського підприємства – надати вичерпну, достовірну та порівняну інформацію про доходи за певний звітний період для виявлення тенденцій і закономірностей, яким вони підвладні. На її основі менеджери вищих рівнів управління (директор, головний інженер, начальник виробничого відділу лісогосподарського підприємства тощо) можуть прийняти рішення про:

- збільшення масштабів більш дохідного виду діяльності (наприклад, лісозаготівлі, але в межах можливого, оскільки лісосічний фонд підприємства – обмежений);
- зменшення чи припинення іншого виду діяльності (наприклад підсобних господарств);
- пошук шляхів підвищення дохідності окремих видів діяльності.

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

Беручи до уваги елементи концептуальної основи, наведені на рис. 1.3, та узагальнення вивченої наукової літератури [49, с. 53-74; 221; с. 82-105; 176, с. 116-124] й специфіку лісогосподарських підприємств, побудуємо модель концепції обліку їх витрат і доходів (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Концепція підсистем обліку витрат і доходів лісгосподарського підприємства

Як демонструє рис. 1.7, для раціональної організації та методики обліку витрат і доходів лісгосподарського підприємства необхідно враховувати численні об'єктивні та суб'єктивні фактори, які, в кінцевому підсумку, 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 лісгосподарського підприємства підвладні дії регуляторів, які по відношенню до суб'єкта господарювання можна поділити на зовнішні та внутрішні. Зовнішні регулятори обліку розробляються органами влади, які мають на це відповідні повноваження (ВРУ, КМУ, МОНПС,

ДКЛГУ тощо), та являють собою нормативно-правові, інструктивні та методичні матеріали. Внутрішні – це накази по підприємству, що затверджуються директором лісгоспу, 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 повинні розробляти й удосконалювати технологію обробки даних у підсистемах фінансового, управлінського та стратегічного обліку витрат і доходів, що є підґрунтям раціональної організації та методики їх обліку, достовірного відображення у звітності. Такий механізм забезпечує упорядкування та трансформацію різнорідних 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 і калькуляційними статтями, собівартості окремих видів продукції, реалізації продукції, фінансових результатів діяльності).

Згідно з філософським трактуванням аналіз – це розкладання єдності на множину, цілого – на його частини, складного – на його компоненти [219, с. 19]. Економічний аналіз, як зазначає Т. М. Ковальчук, синтезує знання філософії, політекономії, мікро- та макроекономіки, статистики, обліку, інформатики, моделювання тощо, що дає змогу на основі системного підходу пізнати сучасну економічну дійсність і ґрунтовно дослідити внутрішню логіку розвитку економічних явищ [85, с. 67].

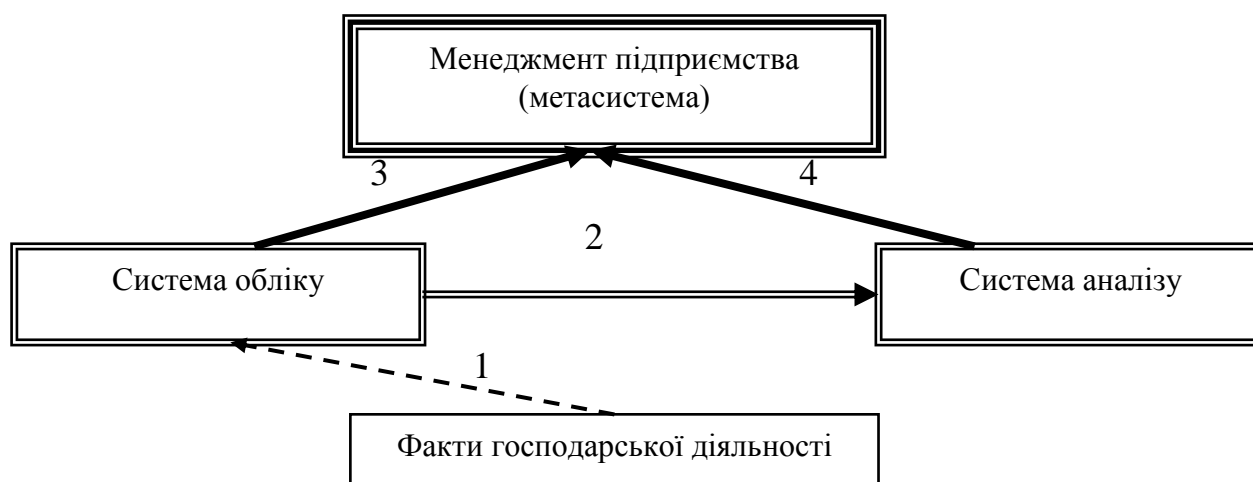
У процесі еволюції системи господарювання аналіз став важливою складовою управління підприємств. Тому на його зв'язок з прийняттям управлінських рішень звертали увагу багато науковців [12; 102; 98; 129; 159; 168; 184; 236]. Зокрема М. І. Баканов, А. Д. Шеремет, наголошуючи на важливості для успішної господарської діяльності правильного управлінського рішення, виділяють його обґрунтування та перевірку оптимальності як одну із найважливіших задач економічного аналізу [12, с. 47]. І. Д. Лазаришина наголошує на необхідності аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень, що зумовлює розширення сфери застосування економічного аналізу [102, с. 4]. Є. М. Мних досліджуючи

сучасний стан аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень стверджує, що він не відповідає загальній парадигмі ринкового менеджменту, орієнтованого на використання економічних важелів мотивації та гармонізації особистих і суспільних інтересів [129, с. 24]. В. І. Петрова, Р. Барид розглядають економічний аналіз як важливу функцію управління національною економікою на всіх його рівнях [159, с. 9], а П. Я. Попович – як функцію внутрішньовиробничого управління [168, с. 2]. Г. В. Савицька зазначає, що забезпечення ефективного функціонування організацій потребує економічно грамотного управління їх діяльністю, і стверджує, що воно багато в чому визначається вмінням її аналізувати [184, с. 7]. А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко акцентують увагу на тому, що в кінцевому результаті прийняттю будь-якого управлінського рішення передують економічний аналіз, який повинен бути спрямований на вивчення всіх варіантів [98, с. 150; 236, с. 140]. Критерієм його прийняття є вибір найбільш економічного варіанта [236, с. 140].

Узагальнюючи вищезазначені підходи до оцінки зв'язку аналізу з управлінням підприємства, можна підсумувати, що в сучасних умовах господарювання, коли надзвичайно важливим є вивчення тенденцій розвитку та формулювання економічної стратегії підприємства, глибоке та системне дослідження факторів змін результатів його діяльності, їх оцінка, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва, обґрунтування управлінських рішень, зростає роль аналізу. Але він повинен мати системний характер, що передбачає переорієнтацію від поточного управління процесами на стратегічне, перспективне; від відособлених, окремих підсистем до комплексної системи; від аналізу окремих процесів, явищ до систематичного аналізу варіантів рішень; від обчислення окремих елементів ефективності до комплексної оцінки всіх факторів. Такий підхід надзвичайно актуальний для підприємств лісового господарства, де, як зазначалось вище, велике значення має погляд на перспективу розвитку даних суб'єктів господарювання (на 10, 20 і навіть на 50 років вперед, що зумовлене особливостями їхньої діяльності).

На основі твердження М. І. Баканова, А. Д. Шеремета стосовно того, що системність як поняття кібернетичного порядку, потребує дослідження аналізу як

єдиного цілого, єдиної системи, яка включає інші складові елементи, що знаходяться в певній взаємодії, а також як об'єкта, який є частиною іншого, більш вищого рівня системи (метасистеми), в якій він взаємодіє з іншими підсистемами [12, с. 13-14], можна зробити висновок, що система аналізу є важливою складовою загальної системи (метасистеми) менеджменту підприємства. Поряд із системою обліку аналіз є важливим інструментом регулювання та управління інформаційними потоками (див. рис. 1.8).



1 – вектор руху даних, що виникають у процесі діяльності підприємства; 2 – вектор руху інформації, що надає система обліку системі аналізу для відповідного опрацювання; 3 – вектор руху інформації, що надає система обліку метасистемі (менеджменту підприємства) для прийняття рішень; 4 – вектор руху інформації, що надає система аналізу метасистемі (менеджменту підприємства) для прийняття рішень.

Рис. 1.8. Потоки інформації на підприємстві (розробка автора)

Як демонструє рис. 1.8, і система обліку, і система аналізу надає інформацію для менеджменту підприємства, проте остання забезпечує вищий ступінь їх опрацювання. Для прикладу, якщо порівняти інформацію про розмір витрат на пальне у собівартості лісопродукції за певний звітний період (тобто інформацію системи обліку) і динаміку витрат на пальне за кілька звітних періодів одного лісогосподарського підприємства або за один звітний період кількох лісогосподарських підприємств (тобто інформацію системи аналізу), то остання має більшу цінність для менеджера відповідної служби в інформативному плані.

Зі схеми, відображеної на рис. 1.8, можна зробити висновок: якщо забрати систему аналізу, то потреби менеджменту будуть забезпечені інформацією, проте менеджер змушений буде її додатково опрацювати (тобто систематизувати) перед прийняттям рішення, а це свідчить про незамінність системи аналізу на підприємстві.

Система економічного аналізу володіє потужним методологічним апаратом, засвоєння якого можливе за умови розуміння його концептуальних засад. Теоретична концепція, за твердженням П. Я. Поповича, – це “...особливість аналізу, без чого, практично, не можливо говорити про нього, стиль мислення, запланований підхід до прийняття науково-технічних (конструкційних), виробничих рішень з позиції найбільш повного задоволення вимог споживача ринкового попиту” [168, с. 2]. Вона передбачає виявлення цілей аналізу, його завдань, принципів, інформаційної бази, організаційного та методологічного забезпечення.

Значний внесок у формування концептуальної основи аналізу та дослідження її елементів зробили такі науковці, як Б. І. Майданчик, М. Г. Карпунін, Я. Г. Любинецький, І. Д. Лазаришина, В. І. Петрова, Р. Бариц, П. Я. Попович, А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, Г. М. Мельничук, Г. О. Науменко, С. І. Шкарабан. Зокрема Б. І. Майданчик, М. Г. Карпунін, Я. Г. Любинецький прийшли до висновку, що цілями аналізу є оцінка становища підприємства на внутрішніх і зовнішніх ринках, жорсткість конкуренції по виробам, які випускають; оцінка ємності ринку, прогноз на майбутнє, ступінь відповідності виробничих потужностей і виробничого потенціалу в цілому ємності ринку, об'єктивна оцінка досягнутих підприємством і його трудовим колективом соціально-економічних результатів; оцінка формування портфеля замовлень і виконання зобов'язань; оцінка напруженості планового завдання, доцільність проведення заходів по технічному переоснащенню, розширенню чи реконструкції виробництва. Завданням аналізу на даний час, на думку даних авторів, стає оцінка реальної ефективності переходу на нові форми організації праці й управління [110, с. 13]. В. І. Петрова та Р. Бариц ціль економічного аналізу вбачають у виясненні та вимірюванні причин допущених відхилень при виконанні планових завдань, оцінці діяльності виробничих колективів

[159, с. 8]. Принципами економічного аналізу, за твердженням І. Д. Лазаришиної, є такі: професійної етики (об'єктивність, професійна поведінка, професійна компетентність, конфіденційність), правові (інституціональний підхід, принцип індивідуальної та колективної відповідальності), методологічні (системність, комплексність, соціально-економічний підхід, релевантність, суттєвість, науковий підхід, адаптивність, узгодженість, випереджуюче відображення, оптимізаційний підхід) та організаційні [102, с. 19]. П. Я. Попович виділяє такі принципи економічного аналізу:

1) комплексний підхід до ув'язки мети з ресурсами та можливостями підприємства, визначення шляхів досягнення мети, яка є реальною тільки в результаті розробки програм аналізу по виробках і по кожному господарському підрозділу підприємства;

2) досягнення оптимального поєднання в управлінні підприємством централізованих і децентралізованих починань, постійний пошук нових форм та інструментів для підвищення ефективності виробництва, творчої ініціативи працівників, спрямованої на створення необхідних умов для широкого впровадження нововведень, підвищення якості продукції, скорочення витрат виробництва [168, с. 3].

В. В. Сопко, Г. М. Мельничук, Г. О. Науменко до принципів економічного аналізу відносять: єдність аналізу та синтезу, використання системи показників і критерію оцінки, вивчення процесів і явищ у динаміці, системний підхід до дослідження взаємозв'язку та взаємозалежності факторів і виявлення резервів [197, с. 29].

С. І. Шкарабан доводить, що існуючі тенденції в управлінні, вплив неоінституціоналізму зумовлюють необхідність урахування такого важливого концептуального підходу в економічному аналізі як нормативного. При цьому вчений доречно зазначає, що опрацювання значних масивів аналітичної інформації стосовно фінансового стану підприємства, динаміки його фінансових результатів та інших актуальних показників обумовило розробку нормативних значень аналізованих показників і їх позитивної динаміки [239, с. 16].

Запропонована у дисертації концепція системи аналізу витрат і доходів лісогосподарських підприємств ґрунтується на висновках вищезазначених науковців і включає такі взаємопов'язані елементи: цілі та завдання аналізу витрат і доходів, принципи проведення, інформаційну базу, організаційне та методологічне забезпечення. Зокрема цілі аналізу витрат і доходів лісгоспів – це комплексна оцінка отриманих результатів оптимізації структури, розміру витрат і доходів, забезпечення інформаційними ресурсами менеджерів лісогосподарського підприємства для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Цілі аналізу конкретизуються в його завданнях. Завдання аналізу витрат полягають в:

- об'єктивній оцінці виконання плану собівартості лісопродукції по їх окремих видах і по лісогосподарському підприємству в цілому;
- визначенні та дослідженні причин відхилень фактичних витрат від планових і нормативних у розрізі статей та за окремими видами продукції лісгоспу;
- пошуку резервів зниження собівартості лісопродукції (інших видів продукції), розробці відповідних заходів щодо їх використання;
- забезпеченні місць виникнення витрат (лісництв, нижніх складів, цехів переробки деревини тощо) необхідною інформацією для оперативного управління формуванням собівартості лісопродукції та інших видів продукції;
- розробці оптимальних та економічно обґрунтованих величин планових і нормативних витрат, нормативних калькуляцій на окремі види продукції лісогосподарського підприємства.

Завдання аналізу доходів полягають у:

- пошуку шляхів збільшення доходів лісгоспу та диверсифікації джерел їх отримання;
- оцінці конкурентоспроможності лісопродукції та інших видів продукції на вітчизняних і зарубіжних ринках збуту;
- надання необхідної інформації стосовно рівня та динаміки отриманих доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) директору лісгоспу, головному

інженеру, начальнику нижнього складу, лісничим з метою пошуку та розробки комплексу заходів для виходу на нові, вигідніші ринки збуту;

– оцінці фінансової стійкості лісогосподарського підприємства, яка досягається при стабільному перевищенні доходів над витратами, вільному маневруванні грошовими коштами та сталому економічному зростанні.

Цілі економічного аналізу витрат і доходів реалізуються на основі таких принципів, як системність, комплексність, плановість, дієвість, оперативність, оптимізаційний і науковий підходи.

В основу принципу системності покладено твердження стосовно того, що об'єкт, який досліджують, розглядають як складну динамічну систему, що містить елементи, пов'язані між собою, а також із зовнішнім середовищем. При аналізі витрат він передбачає:

– виявлення місця та ролі показника собівартості в оцінці досягнутої ефективності діяльності лісогосподарського підприємства;

– розробку плану аналізу на основі класифікації факторів і резервів зниження собівартості продукції лісогосподарського підприємства;

– визначення методів вимірювання факторів і резервів зниження собівартості лісопродукції та інших видів продукції.

У процесі аналізу доходів лісогосподарських підприємств принцип системності проявляється в:

– дослідженні попиту на вітчизняних і зарубіжних ринках на різні види продукції лісгоспу з метою прогнозування рівня отримання доходу у майбутніх звітних періодах і встановлення адекватних цін на них;

– проведенні аналітичних розрахунків для директора, головного інженера, начальника виробничого відділу, лісничих з метою пошуку нових ринків збуту;

– вивченні впливу величини отриманого доходу на інші якісні показники роботи лісгоспу (фінансової стійкості, платоспроможності та ін.).

Комплексність аналізу витрат і доходів лісогосподарських підприємств проявляється в трьох напрямках:

- 1) під час аналізу поряд з економічними факторами враховують ще технічні, технологічні, екологічні, соціальні;
- 2) цілі та завдання аналізу тісно пов'язані з цілями менеджменту лісгосподарського підприємства;
- 3) багаторівневий аспект аналізу.

Плановість аналізу витрат і доходів означає, що аналітична служба лісгосподарського підприємства повинна проводити його за планом, системно та систематично. Для максимальної ефективності аналітичну роботу необхідно здійснювати поетапно відповідно до розробленого плану та чітко розподіляти між виконавцями.

Принцип дієвості аналізу витрат і доходів спонукає до практичного використання його результатів у системі управління лісгосподарського підприємства з метою розробки конкретних заходів щодо обґрунтування, коригування величини планових витрат, запобігання перевитрат, збільшенню величини та тривалості дебіторської заборгованості, своєчасного виявлення недоліків у діяльності служби, яка відповідає за реалізацію продукції лісгосподарського підприємства.

Оперативність аналізу витрат і доходів є одним із основоположних принципів при раціональній організації аналітичної роботи на підприємстві, оскільки від своєчасності її результатів залежить дієвість управлінського рішення. Як слушно зазначають П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин: "...менеджери віддають перевагу своєчасній інформації, яка може бути не настільки точною, перед уточненою, але поданою тоді, коли вплинути на процес формування витрат уже неможливо" [35, с. 154].

Оптимізаційний підхід в аналізі витрат і доходів полягає у розробці комплексу заходів із оптимізації структури витрат у собівартості лісопродукції та інших видів продукції (робіт, послуг), а також забезпеченні максимально можливого рівня доходів від їх реалізації.

Науковий підхід передбачає використання в процесі аналізу спеціального наукового апарату, тобто сукупності прийомів дослідження, багато з яких запозичені

з інших галузей знань, зокрема математики, статистики, обліку, але інтерпретовані до потреб вивчення даного предмету та взаємопов'язані в єдину систему.

Інформаційна база комплексного економічного аналізу витрат і доходів підприємств лісового господарства формується на основі:

- нормативно-довідкових ресурсів;
- планово-статистичних даних;
- облікової інформації;
- даних спеціальних обстежень.

Процес обробки різноманітних даних і їх трансформування в інформацію для прийняття управлінських рішень, що здійснює система аналізу, схематично зображено на рис. 1.9.

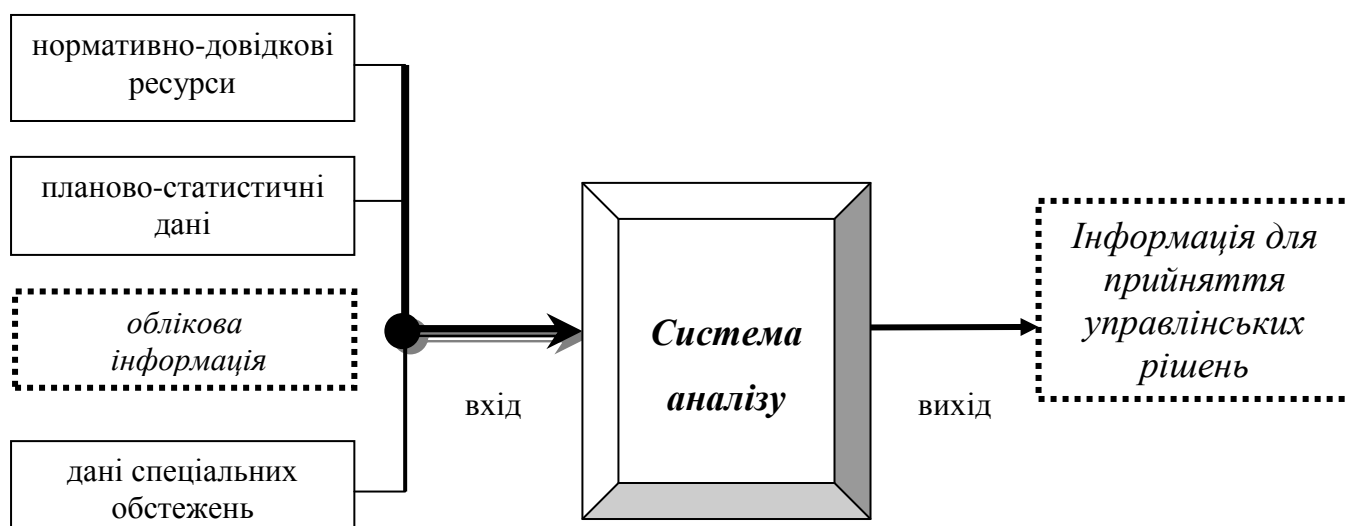


Рис. 1.9. Механізм дії системи аналізу підприємства (розробка автора)

Нормативно-довідкові ресурси об'єднують законодавчі акти, нормативні документи урядових і виконавчих структур (зокрема ДКЛГУ, ОУЛМГ), норми виробітку, розроблені науково-дослідними установами, та довідкову літературу. Хоча варто зазначити, що результати опитування обліковців та економістів лісогосподарських підприємств Тернопільської області свідчать про незадовільний стан забезпечення довідковою літературою, оскільки більшість наявної літератури видана переважно у 70-х роках минулого століття та майже не поповнюється

виданнями останніх років. Це свідчить про недоліки в інформаційному забезпеченні системи аналізу лісогосподарських підприємств, що може негативно вплинути на якість інформації, яка нею генерується.

Планово-статистичні дані представлені виробничим планом, фінансовим планом лісогосподарського підприємства, що складають на наступний рік, плановими калькуляціями собівартості лісопродукції, статистичною звітністю.

Облікова інформація формується на основі П(С)БО, Методичних рекомендацій ДКЛГУ та відповідно до облікової політики, якої дотримується лісогосподарське підприємство. Система обліку надає для потреб системи аналізу відповідним чином опрацьовані дані документів, облікових реєстрів, фінансової, управлінської, податкової звітності, а це – значний масив інформації. За нашими оцінками питома вага облікових даних у загальному інформаційному забезпеченні системи аналізу лісогосподарського підприємства становить близько 70-80%. Таким чином, можна стверджувати, що система обліку – основний інформаційний постачальник на лісогосподарському підприємстві, від якого залежить ефективність дії механізму системи аналізу, представленого на рис. 1.9.

Дані спеціальних обстежень формуються на основі проведення опитувань, анкетувань, спеціальних замірів, фотографування виробничого процесу, хронометражу робочого часу працівників лісогосподарського підприємства тощо.

Організаційне забезпечення аналізу витрат і доходів передбачає здійснення науково обґрунтованого аналітичного процесу, працю аналітиків і використання можливостей сучасної техніки. Аналітичний процес на лісогосподарському підприємстві повинен бути спланованим і здійснюватись відповідно до поставленої мети за такими етапами:

- підготовчий етап, який передбачає збір необхідних даних для потреб аналізу;
- аналітична обробка даних за допомогою різних методичних і технічних прийомів;
- заключний етап, який дає узагальнення аналітичної інформації у формі висновків і пропозицій стосовно об'єктів аналізу.

Для підвищення ефективності роботи аналітиків підприємств лісової галузі доцільним є максимальне використання принципів наукової організації праці, що передбачає чітке регламентування обов'язків і відповідальності кожного працівника аналітичної служби лісогосподарського підприємства, підвищення зацікавленості аналітиків у результатах роботи, надання їм зручних автоматизованих робочих місць для створення найсприятливіших умов з метою виявлення здібностей, підвищення кваліфікації та продуктивності їхньої праці, забезпечення необхідною нормативно-довідковою літературою, обґрунтований розподіл завдань між виконавцями для усунення паралелізму в роботі.

Науково-технічний прогрес вносить значні зміни у працю аналітиків, і лісогосподарських підприємств зокрема. Дія механізму системи аналізу посилюється та прискорюється через використання відповідного програмного забезпечення. Оперативність і точність аналітичної інформації збільшується в кілька разів, а це має велике значення для оперативного управління, ефективність якого, в свою чергу, впливає на успішність діяльності підприємства в ринкових умовах. Тому треба мати на увазі, що опанування та вміле застосування сучасної техніки – один із засобів підвищення ефективності діяльності державних лісогосподарських підприємств в умовах мінливого ринкового середовища.

Методичне забезпечення аналізу витрат і доходів ґрунтується на діалектичному методі пізнання, який лежить в основі методології комплексного економічного аналізу діяльності підприємства. При такому підході витрати та доходи, а також чинники, що прямо чи опосередковано впливають на них, розглядаються у їх зв'язку, взаємозалежності та динаміці. Діалектичний метод пізнання у методичному забезпеченні аналізу витрат і доходів лісогосподарських підприємств передбачає:

- 1) системний підхід до аналізу;
- 2) використання таких логічних методів дослідження, як дедукція (при розв'язанні аналітичної задачі, суть якої зводиться до визначення та вимірювання факторів, що зумовлюють підвищення собівартості лісопродукції) та індукція (використовують для визначення загального резерву зростання рівня доходів

лісогосподарського підприємства (і, як наслідок, прибутку) за рахунок різноманітних факторів, які на нього впливають);

3) вивчення причин, які зумовлюють збільшення витрат лісогосподарського підприємства або зменшення рівня доходності видів його продукції (робіт, послуг);

4) математичне вираження виявлених факторів впливу на рівень витрат і доходів лісогосподарського підприємства за допомогою спеціального наукового апарату (методів аналізу) та сучасної техніки;

5) результати аналізу витрат і доходів повинні містити дані для прийняття обґрунтованого управлінського рішення.

Охарактеризовані вище елементи концепції підсистеми аналізу витрат і доходів підприємств лісового господарства у своїй сукупності є основою дієвої системи аналізу.

Наявність науково обґрунтованих концепцій систем обліку й аналізу на лісогосподарському підприємстві є надійним підґрунтям для їх раціональної організації з метою забезпечення потреб менеджменту в різноманітній інформації (в тому числі стосовно витрат, доходів і прибутку) для прийняття ефективних управлінських рішень.

Висновки до розділу 1

У результаті дослідження концептуальних основ обліку й аналізу витрат, доходів і прибутку лісогосподарських підприємств зроблено такі висновки:

1. Для підприємств лісового господарства характерна низка особливостей, які впливають на відображення витрат, доходів і прибутку у системах обліку й аналізу, а саме: розгалужена організаційна структура лісогосподарських підприємств і розміщення їх виробничих підрозділів на значній території; чітко встановлена технологія виробництва, зокрема лісозаготівлі та переробки деревини, що робить можливим нормування виробничих витрат по кожній технологічній фазі; одномоментне виникнення виробничих витрат по всіх лісопродуктах у конкретній технологічній фазі, що передбачає групування витрат за місцями їх виникнення;

здійснення структурними підрозділами збутової діяльності, що зумовлює необхідність обліковувати й аналізувати доходи від реалізації за кожним місцем їх виникнення; низький рівень механізації праці, що призводить до значних витрат на оплату праці; обумовленість лісогосподарського виробництва географічним середовищем, що необхідно враховувати при аналізі витрат, доходів і прибутку лісогосподарського підприємства, так як вони багато в чому залежать від його географічних і кліматичних умов функціонування.

2. Витрати, доходи та прибуток характеризують ефективність господарської діяльності підприємства, тому з'ясування їх сутності є важливим теоретичним і практичним завданням. Витрати підприємства автором трактуються як категорія, яка узагальнює достовірно оцінену вартість спожитих ресурсів підприємства у результаті його діяльності з метою отримання відповідних доходів, які, в свою чергу, відповідно до авторського визначення є достовірно оцінене в єдиному грошовому вимірнику збільшення господарських засобів підприємства (окрім внесків власників) або зменшення їх джерел у результаті його діяльності, зумовлене відповідними витратами. Прибуток, за висновком автора, – це виражений у грошовому вимірнику приріст ресурсів підприємства, що характеризує його винагороду за здійснений ризик, і визначається різницею між сукупними доходами та відповідними сукупними витратами протягом звітного періоду.

3. Важливою умовою забезпечення інформаційних потреб менеджменту є обґрунтована класифікація витрат і доходів підприємства. Тому групування витрат і доходів повинне відображати їх поділ відповідно до потреб управлінського, фінансового, стратегічного обліку, операційного, поточного, стратегічного аналізу, планування, нормування.

4. Раціонально організовані підсистеми обліку й аналізу витрат і доходів відповідно до науково обґрунтованих концепцій – це одна з найважливіших передумов успішного функціонування підприємства. При розробці концепцій необхідно враховувати, що облік і аналіз є системами, які складаються з певних взаємопов'язаних і взаємозалежних складових (підсистем, які, в свою чергу, складаються з елементів).

5. Концепція підсистем обліку витрат і доходів лісогосподарського підприємства передбачає визначення їх цілей, закономірностей обліку, принципів функціонування, регуляторів (зовнішніх і внутрішніх, тобто нормативної бази), технології обробки даних у підсистемах обліку витрат і доходів, особливостей діяльності лісгоспів, що впливають на організацію та методику обліку витрат і доходів. Такий механізм забезпечує упорядкування та трансформацію різномірних фактів господарського життя, що зумовлюють виникнення витрат і доходів, в динамічну інформацію для потреб системи аналізу.

6. Теоретична концепція підсистем аналізу витрат і доходів передбачає визначення його цілей (зокрема комплексна оцінка отриманих результатів оптимізації структури, розміру витрат і доходів, забезпечення інформаційними ресурсами менеджерів підприємства для прийняття обґрунтованих управлінських рішень), завдань, що зумовлені цілями, принципів (системність, комплексність, плановість, дієвість, оперативність, оптимізаційний і науковий підходи), інформаційної бази (нормативно-довідкові ресурси, планово-статистичні дані, облікова інформація, дані спеціальних обстежень), організаційного та методичного забезпечення.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Організація обліку операційних витрат і доходів

Згідно з філософським трактуванням організація (лат. organize - влаштовую) – це: 1) внутрішня впорядкованість, узгодженість взаємодії більш-менш диференційованих і автономних частин цілого, обумовлена його будовою; 2) сукупність процесів або дій, що зумовлюють створення та вдосконалення взаємозв'язків між частинами цілого [1, с. 448]. Економісти визначають поняття “організація” як сукупність процесів або дій, що зумовлюють об’єднання елементів, частин у ціле, утворення життєздатної стійкої системи, внутрішню впорядкованість, взаємодію відносно незалежних частин цілого, зумовлену його будовою [131, с. 644]. Науковці в галузі менеджменту – Р. М. Пушкар і Н. П. Тарнавська – зазначають, що термін “організація” в теорії менеджменту є одним з найуживаніших, і його використовують у таких значеннях:

1) як система, і зокрема, як система управління, яку розглядають як єдиний механізм;

2) як стадія процесу управління, призначена для створення нової або реорганізації чи ліквідації діючої системи;

3) як господарюючий суб’єкт [177, с. 183].

На основі наведених підходів до трактування сутності поняття “організація” зроблено висновок, що організація діяльності підприємства – це сукупність взаємопов’язаних та узгоджених елементів (мети, завдання, делегування повноважень, розподілу відповідальності та контролю за виконанням), що забезпечують його функціонування. Таке визначення відповідає сутності організації окремих складових метасистеми менеджменту підприємства, зокрема систем обліку й аналізу.

Дослідження організації обліку підприємства є важливим науковим завданням, особливо з розвитком економіки ринкового типу. Рационально організована система обліку на підприємстві передбачає забезпечення потреб системи управління та контролю в різноманітній, достовірній, доречній і своєчасній інформації. Тому перед кожним підприємством постає необхідність організації обліку, адекватно умовам його господарювання, організаційно-виробничій структурі, використуванним технологіям і програмного забезпечення, а також особливостям галузі, до якої воно належить.

Критичний аналіз праць науковців в галузі обліку С. В. Івахненкова, В. П. Завгороднього, В. В. Сопка, А. Д. Шмигеля свідчить, що під організацією обліку розуміють цілеспрямовану діяльність, пов'язану зі створенням системи обліково-економічної інформації та безперервним її впорядкуванням і вдосконаленням [74; 196; 240]. Іншими словами, за визначенням Ю. Хоптинського, – “це менеджмент і маркетинг бухгалтерського виробництва” [225, с. 37].

Галузеві особливості підприємства, його кадрове забезпечення та наявність обчислювальної техніки й комп'ютерних програм, економічні зв'язки між структурними підрозділами впливають на вибір форми організації обліку, що, за твердженням А. М. Кузьмінського, В. В. Сопка, є способом розподілу праці, який передбачає поділ всього комплексу робіт між виконавцями [98, с. 34]. П. С. Безруких [14, с. 119], А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко [98, с. 34], В. І. Петрова [158, с. 12], В. С. Спирін [199, с. 15], Л. К. Сук, П. Л. Сук [204, с. 2] виділяють централізовану та децентралізовану форми організації обліку. Проте, як свідчать результати наших досліджень, вести мову про абсолютну централізацію обліку можна тільки тоді, коли підприємство не має структурних підрозділів, що не стосується лісогосподарських підприємств. В іншому випадку, варто розглядати комбіновану форму з меншим чи більшим ступенем централізації або децентралізації. На підтвердження цієї позиції наведемо думку С. В. Івахненкова, а саме, що принцип централізації та децентралізації є досить умовним [74, с.13].

В умовах планової економіки науковці акцентували увагу на перевагах централізованої та недоліках децентралізованої форм, що було зумовлено

превалюванням контрольно-розподільчих функцій обліку над сервісно-управлінськими. Вивчення результатів досліджень радянських вчених [14; 98; 158; 185; 199] дало змогу зробити висновок про обґрунтування ними стратегії централізації обліку на всіх підприємствах незалежно від їх розмірів та організаційно-виробничої структури. Узагальнення переваг централізації та недоліків децентралізації обліку, на яких акцентували увагу науковці в умовах планової економіки, відображені автором у статті [63, с. 209].

Стратегія загальної централізації обліку на підприємствах не відповідає сучасним вимогам управління. Використання обчислювальної техніки та програмного забезпечення, що було вагомою перевагою централізації обліку періоду командно-адміністративної економіки, стає все більш розповсюдженим і загальнодоступним в сучасних умовах господарювання, а тому не може виступати фундаментальною перевагою централізації обліку. Погляд на проблему переваг і недоліків централізованої та комбінованої (системи з певним ступенем децентралізації) форм організації обліку з точки зору його переорієнтування на задоволення потреб менеджменту в ринковій економіці узагальнено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Переваги та недоліки форм організації обліку в умовах ринкової економіки
(розробка автора)

Форма організації обліку	Переваги	Недоліки
1	2	3
Централізована	<ul style="list-style-type: none"> - контроль за правильним і своєчасним складанням документів; - забезпечення інформаційних потреб стратегічного аналізу та менеджменту; - можливість порівняння показників діяльності різних структурних підрозділів; - забезпечення зведення даних обліку в цілому по підприємству для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів. 	<ul style="list-style-type: none"> - відірваність контролю за господарськими операціями від місць їх здійснення; - недостатнє інформаційне забезпечення керівників структурних підрозділів для прийняття управлінських рішень; - зниження оперативності впливу на господарські операції та процеси, що пов'язано з певним терміном очікування вказівок від вищих ланок управління.

1	2	3
Комбінована (із певним ступенем децентралізації)	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечення інформаційних потреб операційного аналізу та менеджменту; - наближеність облікового апарату до місць здійснення господарських операцій, що зумовлює підвищення ефективності обліку та контролю; - можливість швидкого реагування на негативні явища та процеси завдяки наявності оперативної обліково-аналітичної інформації. 	<ul style="list-style-type: none"> - збільшення витрат на утримання обліковців структурних підрозділів, в тому числі й на укомплектування їх робочих місць необхідною технікою, засобами зв'язку, програмним забезпеченням; - послаблення контролю за виконанням господарських операцій з боку головного бухгалтера підприємства; - унеможливлення забезпечити оперативність інформації поза умовами комп'ютерної обробки облікових даних.

Як демонструє табл. 2.1, кожна із форм організації обліку має переваги та недоліки, тому її вибір керівництвом лісогосподарського підприємства потрібно здійснювати з урахуванням специфіки діяльності. Враховуючи переваги та недоліки форм організації обліку та беручи до уваги вищезгадані особливості досліджуваних підприємств (зокрема розсосередженість на значних відстанях від центральної облікової служби окремих структурних підрозділів), можна зробити висновок про доцільність використання на лісогосподарських підприємствах комбінованої форми організації обліку з високим ступенем децентралізації.

На основі даних Пояснювальної записки до фінансового звіту ТООУЛМГ за 2007 рік [171] та проведеного опитування, розрахований ступінь децентралізації обліку на підприємствах лісової галузі Тернопільської області (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Ступінь децентралізації обліку на підприємствах лісового господарства
Тернопільської області у 2007 році

Назва підприємства	Загальна кількість працівників	Загальна кількість облікових працівників	Кількість персоналу на одного облікового працівника	Кількість облікових працівників структурних підрозділів	Ступінь децентралізації, %
1	2	3	4	5	6
ДП "Бережанське лісо-мисливське господарство"	306	16	19	10	62,5
ДП "Бучацький лісгосп"	321	16	20	10	62,5
ДП "Кременецький лісгосп"	270	20	13	13	65,0

1	2	3	4	5	6
ДП “Тернопільський лісгосп”	288	11	26	6	54,5
ДП “Чортківський лісгосп”	378	13	21	7	53,8
ДП “Тернопільський ЛСНЦ”	27	2	13	0	0
В цілому по підприємствах Тернопільської області	1590	78	20	46	59,0

Дані таблиці 2.2 демонструють, що ступінь децентралізації обліку на лісгосподарських підприємствах Тернопільської області становить 59,0%. Це невисокий показник для підприємств цієї галузі, враховуючи той факт, що роботи стосовно документального оформлення реалізації лісопродукції здійснюють безпосередньо у структурних підрозділах. У системі рахунків реалізацію продукції відображають у центральній бухгалтерії у місяці, наступному за звітним. Таким чином, якщо лісопродукція була реалізована на початку місяця, то в обліку це буде відображено зі значним запізненням, через що інформація в цьому випадку втрачає свою оперативність. Запізнена реєстрація фактів господарської діяльності й отримання показників для стандартної звітності недостатньо забезпечує потреби інформаційного моделювання тих явищ і процесів, що відбуваються при функціонуванні підприємства, а також не дозволяє встановити тенденції та закономірності його розвитку, в чому, як зазначає М. С. Пушкар, полягає мета обліку [172, с. 89]. Тому ми зробили висновок про доцільність глибшої децентралізації обліку на підприємствах лісового господарства, що зумовлює вплив на організацію всіх об’єктів обліку.

Однією з передумов впровадження наукової організації праці обліковців є формування раціональної технології облікового процесу. Як зазначає В. І. Петрова, облік можна представити у вигляді кількох стадій: перша стадія – облік, який включає складання й оформлення документів та інших носіїв інформації; на другій стадії відбувається систематизація та групування показників, що означає обробку даних аж до складання звітності; третя стадія – використання інформації та її аналіз

– завершальна стадія облікового процесу [158, с. 9]. В. В. Сопко, Г. М. Мельничук, Г. О. Науменко, як і В. І. Петрова, в обліковому процесі також виділяють три технологічних етапи: первинний облік, поточний облік і підсумковий облік. При цьому науковці зауважують, що кожен з цих етапів має однакові за назвою, але різні за змістом елементи організації: систему облікових номенклатур (перелік господарських фактів), систему носіїв облікових номенклатур (первинні документи – облікові реєстри – звітні форми), рух носіїв облікових номенклатур (документообіг і документопотік) та забезпечення етапів облікового процесу [197, с. 166-167].

При розробці технології організації обліку необхідно дотримуватись певних принципів, обумовлених цілями функціонування підприємства та стратегією його дій. Французькі науковці, як зазначає Я. В. Соколов, пропонують наступні принципи організації обліку: економія часу та праці, скорочення строків виконання облікової роботи [193, с. 190-191]. В. І. Коршунов, дослідивши організацію обліку в зарубіжних країнах, зауважує, що французькі економісти при побудові системи організації внутрішньофірмового обліку, в першу чергу, враховують той факт, що від організації робіт в обліковій службі багато в чому залежать витрати фірми, і тому вони приділяють велику увагу їх зменшенню [93, с. 19]. Американські вчені Р. Ентоні та Дж. Рис запропонували такі критерії організації системи обліку: низька вартість обробки облікової інформації та швидке отримання і гарантування вищого ступеня її точності, мінімізація можливості крадіжок і фальсифікацій [246, с. 108].

Узагальнюючи підходи до раціональної організації обліку, висвітлених вищезазначеними науковцями, можна вивести наступні основні принципи технології організації обліку на підприємстві: економічність, оперативність, якість (точність і достовірність даних) та недопущення зловживань. Ґрунтуючись на цих принципах слід будувати як загальну схему організації обліку на підприємстві, так і організацію окремих його об'єктів, витрат і доходів зокрема.

Діюча організація обліку на лісогосподарському підприємстві є дворівневою:

I рівень – центральна бухгалтерія, яка опрацьовує первинні документи, складені в структурних підрозділах, відображає господарські операції на рахунках обліку, нараховує заробітну плату всім працівникам підприємства, нараховує та

сплачує податки й інші обов'язкові платежі до бюджету, здійснює розрахунки з постачальниками, формує звітність і подає її у відповідні органи.

II рівень – бухгалтерії структурних підрозділів, у яких безпосередньо відбуваються всі господарські процеси, в тому числі виробничі та збутові, і які відображаються у первинній документації, як правило складеною вручну. На основі первинних документів щомісяця формують внутрішню звітність, яку передають для опрацювання й інформування менеджерів вищих рівнів управління в місяці, наступному за звітним. Таким чином, інформація втрачає свою оперативність і значимість для менеджменту лісгосподарського підприємства, що доводить наявність значних недоліків в організації його обліку.

Така організація обліку на підприємствах лісового господарства склалась ще за часів командно-адміністративної економіки та функціонує на даному етапі ринкової економіки. Проте в епоху інформатизації суспільства використання сучасної комп'ютерної техніки – це вже не розкіш, а необхідність. При дослідженні рівня автоматизації обліку на підприємствах лісового господарства Тернопільської області з'ясовано, що з 2004 року почалась автоматизація облікових процесів, яка торкнулась лише центральної облікової служби, а облік на структурних підрозділах, які фактично є центром господарського життя лісгоспу – місцями виникнення витрат і доходів, залишився традиційним, тобто “бухгалтерським” з використанням великої кількості паперових носіїв інформації.

Для вдосконалення діючої організації обліку на лісгосподарських підприємствах пропонуємо поглибити децентралізацію й автоматизацію обліку. Це дозволить:

- 1) усунути дублювання виконання однієї операції кількома обліковими працівниками (факт реалізації лісопродукції відображається у первинних документах обліковцем структурного підрозділу та обліковцем центральної бухгалтерії при реєстрації й опрацюванні його з використанням системи програмного забезпечення на ЕОМ);

- 2) підвищити оперативність даних, необхідних керівництву для прийняття рішень, в умовах комп'ютерної обробки облікової інформації;

3) вийти за межі вузьких інтересів, пов'язаних із запізнілою реєстрацією фактів господарської діяльності й обробкою даних, а також складанням звітності;

4) перенацілити вектор з ретроспективи на перспективу діяльності підприємства;

5) забезпечити умови обліковим працівникам для використання креативного підходу у своїй роботі.

Збільшити ступінь децентралізації обліку на підприємствах лісового господарства можна кількома етапами, враховуючи вагомість кожного структурного підрозділу, витрати, пов'язані з автоматизацією обліку, та недостатню (часто відсутню) підготовленість облікових працівників структурних підрозділів до цього процесу:

I етап. Автоматизація обліку на нижніх складах, де відбувається основний збут лісопродукції, а відповідно виникає значний дохід від реалізації. Впровадження та використання мережі Internet дозволить в режимі on-line відслідковувати обсяг і структуру реалізації, дебіторську та кредиторську заборгованості, їх погашення.

II етап. Об'єднання лісництв у певні групи за територіальною ознакою на основі принципу “велике лісництво плюс одне або кілька малих” і забезпечення їх єдиною автоматизованою інформаційною базою.

III етап. Автоматизація обліку на кожному лісництві, лісопильно-деревообробному цеху, ремонтно-механічній майстерні.

Удосконалення діючої системи організації обліку на підприємстві покращує організацію обліку окремих його об'єктів, зокрема витрат і доходів. У результаті дослідження організаційних аспектів обліку витрат і доходів підприємства сформульоване таке визначення даної категорії: організація обліку витрат і доходів підприємства – це діяльність керівника (власника) підприємства та керуючого його обліковою службою, спрямована на формування та реалізацію ефективної витратно-дохідної політики, яка ґрунтується на принципах економічності, оперативності та якості. При цьому під витратно-дохідною політикою, за визначенням В. А. Дерія, слід розуміти політику, спрямовану на мінімізацію своїх витрат і максимізацію власних доходів за умови дотримання основних постулатів розвитку національної

економіки, реалістичного прогнозу глобальних тенденцій та врахування низки базових суспільних вимог [50, с. 10].

Витратно-дохідна політика підприємства значною мірою обумовлена його обліковою політикою. Згідно зі статтею 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [67, с. 3]. Всі аспекти організації обліку лісгосподарські підприємства відображають у внутрішньому нормативному документі – Наказі про облікову політику, який підписує директор лісгоспу. Особливо важливе місце в даному документі потрібно відводити пунктам, присвяченим організації обліку витрат виробництва лісопродукції та її реалізації, адже це основоположні умови раціональної побудови системи обліку на лісгосподарському підприємстві, від чого значною мірою залежать результативні показники його роботи. Проте вивчення змісту Наказів про облікову політику підприємств лісового господарства Тернопільської області дозволяє стверджувати, що дані аспекти практично не врегульовані та не відображені в даних документах (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Відображення об’єктів облікової політики стосовно витрат, доходів і фінансових результатів у Наказах про облікову політику підприємств лісового господарства Тернопільської області

Об’єкти облікової політики	ДП “Бережанське лісомисливське господарство”	ДП “Буचाцький лісгосп”	ДП “Кременецький лісгосп”	ДП “Тернопільський лісгосп”	ДП “Чортківський лісгосп”	ДП “Тернопільський ЛСНЦ”
1	2	3	4	5	6	7
Об’єкти облікової політики щодо витрат						
Номенклатура статей витрат діяльності	-	-	-	-	+	-
Клас (класи) рахунків для обліку витрат діяльності	-	-	-	-	+	-
База розподілу загальновиробничих витрат	-	-	-	-	+	-

1	2	3	4	5	6	7
Перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	-	+	-	-	+	-
Нормальна потужність підприємства	-	-	-	-	-	-
Об'єкти облікової політики щодо доходів і фінансових результатів						
Номенклатура статей доходів діяльності	-	-	-	-	-	-
Момент визнання доходу	-	+	-	-	+	-
Порядок розподілу чистого прибутку	-	-	-	-	-	-
Спільні об'єкти облікової політики						
Первинні документи з обліку витрат, доходів і фінансових результатів і графік їх документообороту	-	-	-	-	-	-
Перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для відображення в фінансовому обліку витрат, доходів і фінансових результатів	-	-	-	-	-	-
Порядок віднесення доходів, витрат на фінансові результати (щомісяця, щоквартально)	-	-	-	-	-	-

На основі аналізу даних таблиці 2.3 можна стверджувати, що складання Наказу про облік політику підприємств лісового господарства Тернопільської області носить формальний характер і не забезпечує реального облікового регулювання аспектів витратно-дохідної політики, від якої суттєво залежать результати їхньої діяльності. Тому керівництву слід звернути особливу увагу на вдосконалення організації обліку витрат, доходів підприємства на основі концепції їх обліку (її модель побудована й обґрунтована у першому розділі дисертації), а також принципів і поставлених завдань.

Як зазначає М.С. Пушкар, принципами раціональної організації обліку витрат є:

1) нормування витрат факторів виробництва на окремі види продукції; 2) виділення підрозділів підприємства – цехів основного та допоміжного виробництва, відділів і служб тощо; 3) групування витрат за окремими статтями калькуляції в розрізі деталей, вузлів, виробів, операцій, робіт, послуг та інших носіїв витрат [174, с. 327-329]. Ці принципи цілком відповідають особливостям діяльності лісгосподарського підприємства, тому вони прийнятні для організації обліку витрат його операційної діяльності.

До принципів раціональної організації обліку доходів від операційної діяльності лісогосподарських підприємств відносимо: 1) забезпечення контролю за виконанням зобов'язань з постачання лісопродукції за номенклатурою відповідно до укладених договорів і прийнятих до виконання нарядів на відпуск лісопродукції; 2) відображення напряму реалізації (відпуск лісопродукції покупцям, для переробки на пиломатеріали й інші види продукції, реалізацію робіт і послуг промислового характеру); 3) забезпечення аналітичного обліку реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); 4) достовірне відображення доходів від реалізації та іншої операційної діяльності у складі фінансових результатів лісогосподарського підприємства.

Основні завдання організації обліку витрат і доходів, а також фінансових результатів підприємства, за твердженням О. П. Войналович, І. Л. Томашевської, полягають у забезпеченні: правильного визначення та достовірної оцінки витрат, доходів і фінансових результатів діяльності; розмежування витрат, доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою; правильного та повного документального оформлення та своєчасного відображення в облікових регістрах витрат, доходів і фінансових результатів діяльності; контролю за правильним визначенням фінансового результату від звичайної діяльності та надзвичайних подій; надання повної та достовірної інформації про витрати та доходи діяльності, а також про наявність і використання чистого прибутку (непокритих збитків) для потреб управління [28, с. 380-381].

Поряд із вищевказаними завданнями облік витрат операційної діяльності лісгоспів ще повинен сприяти економії витрачання матеріальних ресурсів завдяки вчасному виявленню відхилень у виробничому процесі й оперативному інформуванню менеджерів відповідних рівнів управління з метою втручання та недопущення браку чи відхилень від норм виробітку на виконання лісокультурних, лісозахисних і протипожежних робіт, часу, витрат палива на виконання лісозаготівельних робіт (підготовчих, допоміжних, лісосічних, нижньоскладських, вантажно-розвантажувальних робіт).

Облік доходів від операційної діяльності повинен забезпечувати потреби менеджменту у даних стосовно асортименту наявної на складах лісопродукції, сегментів внутрішнього та зовнішнього ринків збуту, попиту, що склався на ринках, масштабів продажу, цін на лісопродукцію, її якість та собівартість, цін на роботи (послуги) лісгоспів, продуктивності праці, витрат, пов'язаних зі збутом лісопродукції. Варто зазначити, що виконання поставлених завдань можливе при забезпеченні відповідних умов праці працівникам облікового апарату.

З урахуванням сказаного, можна виділити такі напрями раціональної організації обліку витрат і доходів операційної діяльності лісогосподарських підприємств:

- 1) упорядкування облікового процесу відповідно до комбінованої форми організації обліку з високим ступенем децентралізації;
- 2) оптимізація структури облікової служби;
- 3) забезпечення її працівників умовами для продуктивної праці на основі автоматизації облікового процесу.

Відповідно до технології облікового процесу перший напрям включає три етапи:

I етап – документування й оцінка виробничих, збутових та інших процесів операційної діяльності безпосередньо на структурних підрозділах лісгоспу (місцях виникнення витрат і доходів). Складання типових первинних документів, і зокрема таких, які відображають виробництво лісопродукції та її реалізацію – є складним, трудомістким процесом, який займає “левову” частку робочого часу обліковця чи іншої відповідальної особи відповідно до графіка документообороту. Тому в умовах розвитку інформаційних технологій наріла гостра необхідність кардинальних змін у даній ділянці обліку лісогосподарських підприємств. Як слушно зауважує В. Муравський, доцільність і можливість відмови від складання первинних документів в умовах повністю автоматизованої системи обліку вже практично не викликає сумніву [134, с. 50-52], проте дещо спірним є твердження автора стосовно того, що повна автоматизація обліку дає змогу вирішити проблеми, пов'язані з людським чинником у системі обліку [133, с. 37]. У даному процесі необхідно бути

обережними і виваженими, оскільки, як справедливо зауважує У. Перрі: “Концепції та методи розподілу обов’язків між машинами значно відрізняються від концепцій і методів розподілу обов’язків між людьми. Концепції, які були ефективними по відношенню до людей, можуть виявитися неефективними при використанні до машин” [157, с. 20].

На основі вивчення результатів досліджень вітчизняних науковців [73, с. 114; 91, с. 75; 228, с. 11] виділено такі переваги документування в умовах автоматизації обліку: економія праці; зменшення кількості помилок; суміщення підготовки та реєстрації (аналітичної та синтетичної) документа; уникнення паралелізму та дублювання; одноразова фіксація первинної інформації; єдність та уніфікація показників, класифікації інформації, системи кодування тощо. Проте варто зауважити, що і при автоматизованому документуванні трапляються помилки, але, за твердженням У. Перрі, “ціна” помилки значно зростає по мірі того, як системи стають все більше інтегрованими та складними [157, с. 20].

Таким чином, нові інформаційні технології зумовили появу якісно нового носія облікових номенклатур – електронного документа. За визначенням М. Т. Білухи, це зафіксований факт господарської діяльності у вигляді електронних даних, включно з обов’язковими реквізитами документа відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Міністерством фінансів України [19, с. 16]. Хоча, як слушно стверджує Т. В. Микитенко, при електронній технології поняття “документ” в його організаційному, правовому, економічному й інших аспектах не зникає, проте змінюються форми та методи складання та використання документів у процесах управління [122, с. 13].

Сукупність процесів створення, обробки, відправлення, передавання, отримання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконують із застосуванням перевірки цілісності та, за потреби, з підтвердженням факту отримання таких документів, формують електронний документообіг [20, с. 18]. В умовах автоматизованого ведення обліку необхідно трансформувати традиційний графік документообігу в графік електронного документообіг. Оскільки підприємства лісового господарства України здійснили автоматизацію обліку (хоча

й часткову), то цей напрям удосконалення організації обліку є актуальним для даних суб'єктів господарювання.

Виробничі та збутові процеси є основою операційної діяльності лісогосподарських підприємств. З огляду на це у загальному графіку їх електронного документообороту доцільно виділяти окремі розділи – рух електронних документів, що відображають факти виникнення виробничих витрат і їх розмір з метою оперативного втручання в разі відхилення від норми, та рух електронних документів, які відображають процес реалізації лісопродукції для інформування менеджерів відповідних рівнів про масштаби продажу та надходження грошових коштів на рахунок підприємства для вчасних розрахунків за зобов'язаннями. Розроблений графік електронного документообігу на лісогосподарському підприємстві з обліку витрат виробництва лісопродукції та доходів від її реалізації наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Фрагмент графіка електронного документообігу лісогосподарського підприємства.

Розділи “Виробництво”, “Реалізація лісопродукції” (розробка автора)

Назва електронного документа	Відповідальний за:		Строк виконання	Відповідальний за:	
	створення документа	виконання документа		перевірку документа	обробку документа
1	2	3	4	5	6
Розділ “Виробництво”					
Акт приймання давальницької сировини на розпилювання	Майстер цеху, лісничий	Майстер цеху	До кінця місяця	Майстер цеху, лісничий	Бухгалтер цеху
Відомість обліку виготовленої продукції, переробки деревини і витрат сировини	Майстер цеху	Майстер цеху	До кінця місяця	Бухгалтер цеху	Бухгалтер цеху
Книга обліку давальницької сировини	Майстер цеху	Майстер цеху	До кінця місяця	Начальник цеху	Бухгалтер цеху
Книга обліку лісопродукції	Майстер лісу	Майстер лісу	До кінця місяця	лісничий	Бухгалтер лісництва
Наряд-акт на виконання робіт	Майстер лісу (цеху)	Майстер лісу (цеху)	До кінця місяця	Бухгалтер лісництва (цеху), нормувальник праці	Бухгалтер лісництва (цеху)
Наряд-акт на переробку деревини	Майстер цеху	Майстер цеху	До кінця місяця	Начальник цеху	Бухгалтер цеху, інженер з переробки

1	2	3	4	5	6
Змінний рапорт про розпилювання	Майстер цеху	Майстер цеху	Щодня	Начальник цеху	Бухгалтер цеху
Рапорт про рух лісопродукції	Лісник, майстер лісу	Лісник, майстер лісу	До кінця місяця	Помічник лісничого	Бухгалтер лісництва, керівник лісогосподарського відділу
Розрахунково-платіжна відомість	Бухгалтер лісництва, (цеху, кінцевого складу)	Бухгалтер лісництва, (цеху, кінцевого складу)	До 2 числа наступного місяця	Головний бухгалтер	Бухгалтер лісництва, (цеху, кінцевого складу)
Щоденник надходження сировини в цех переробки деревини	Майстер цеху	Майстер цеху	До кінця місяця	Начальник цеху	Бухгалтер цеху
Щоденник приймання робіт по заготівлі (вивезенню) лісопродукції	Майстер лісу	Майстер лісу	До кінця місяця	Помічник лісничого	Бухгалтер лісництва, начальник лісогосподарського відділу
Щоденник приймання робіт по розробці (розкрязуванні) лісопродукції	Майстер цеху	Майстер цеху	До кінця місяця	Начальник цеху	Бухгалтер цеху, інженер з переробки
Розділ “Реалізація лісопродукції”					
Наряд на відвантаження лісопродукції (пилопродукції) залізницею	Інженер з реалізації	Інженер з реалізації	День вивезення	Начальник виробничого відділу, головний інженер	Бухгалтер лісництва, (кінцевого складу), інженер з реалізації
Наряд на відпуск лісопродукції	інженер з реалізації	Інженер з реалізації	1 місяць з дня виписки	Начальник виробничого відділу, головний інженер	Бухгалтер лісництва, (кінцевого складу), інженер з реалізації
Рахунок на оплату	Бухгалтер лісництва	-	До 10 днів	Бухгалтер лісництва	Бухгалтер лісництва
Специфікація-накладна на відвантаження лісопродукції (пилопродукції) залізницею (водним транспортом)	Бухгалтер лісництва, (кінцевого складу)	Майстер лісу (кінцевого складу)	День вивезення	Бухгалтер центрального офісу, інженер з реалізації	Бухгалтер лісництва, (кінцевого складу), інженер з реалізації
Товарно-транспортна накладна	Бухгалтер лісництва, (кінцевого складу)	Водій, майстер лісу (кінцевого складу)	День вивезення	Бухгалтер центрального офісу, інженер з реалізації	Бухгалтер лісництва, (кінцевого складу), інженер з реалізації

При застосуванні електронних документів, запропонованих у табл. 2.4, відпадає потреба у формуванні традиційних зведених документів, які узагальнюють показники первинних документів, складених у результаті виробничих і збутових процесів (зокрема журналу показників по розпилюванню деревини та роботи лісопилних рам, журналу виконаних лісогосподарських робіт, журналу надходження лісопродукції від вивозки, журналу реалізації (відпуску) лісопродукції та ін.), оскільки це відбувається в автоматичному режимі, що значно зменшує витрати часу та трудомісткість облікових робіт. Економія часу відбувається також за рахунок того, що електронний документ формують один раз, і потрібну кількість примірників можна отримати за допомогою відповідної команди програмному забезпеченню, в той час як формування документів у ручному режимі передбачає виписування 2-5 примірників (для прикладу, товарно-транспортну накладну виписують у 4-х примірниках, специфікацію-накладну – у 5-х примірниках тощо). Використання копіювального паперу рідко спрощує дану процедуру, оскільки якість таких документів значно гірша, ніж першого примірника.

Цілком логічний висновок: для удосконалення організації обліку витрат і доходів операційної діяльності документування виробничих та збутових процесів, що відбуваються у структурних підрозділах (місцях виникнення витрат і доходів), необхідно здійснювати на засадах повної автоматизації.

II етап – відображення в обліку процесів операційної діяльності (на рахунках і в облікових реєстрах), тобто поточний облік, який здійснюють відповідно до обґрунтованої та затвердженої на підприємстві методики. Методичні аспекти обліку витрат і доходів від операційної діяльності підприємств лісового господарства висвітлені у підрозділах 2.2, 2.3 даної дисертаційної роботи.

III етап – узагальнення даних поточного обліку процесів операційної діяльності у звітності структурних підрозділів і центрального офісу підприємства, тобто підсумковий облік. Особливості формування звітності про витрати та доходи операційної діяльності лісогосподарського підприємства розглянуті у підрозділі 2.4.

Оптимізація структури облікової служби лісогосподарських підприємств, що передбачає другий напрям раціональної організації обліку, – одне із складних

завдань, оскільки необхідно враховувати не тільки специфіку даного виду матеріального виробництва, але і всі фази його технологічного процесу та структуру самих підприємств, а також, як зазначає С. А. Кузнецова, рівень автоматизації облікового процесу [97, с. 17]. Децентралізація обліку на даних суб'єктах господарювання, доцільність якої обґрунтовано вище, зумовлює потребу у формуванні на кожному структурному підрозділі (місці виникнення витрат і доходів) власної бухгалтерії з чітким розподілом обов'язків і відповідальності між нею та центральним обліковим апаратом з метою відображення в обліку всіх фактів господарської діяльності й усунення паралелізму в роботі. Результати досліджень показують, що за умови повної автоматизації обліку на кожному структурному підрозділі лісогосподарського підприємства для ведення обліку достатньо посади одного обліковця незалежно від обсягів їх діяльності.

Для визначення чисельності центрального облікового апарату необхідно застосовувати норми, введені в централізованому порядку (тобто на основі нормативних документів ДКЛГУ чи ОУЛМГ), або лісогосподарськими підприємствами самостійно. В структурі центрального облікового апарату доцільно виділяти сектор обліку витрат виробництва та сектор обліку реалізації лісопродукції та інших видів продукції (робіт, послуг) для персональної відповідальності обліковців цих секторів за правильність ведення обліку та надання інформації для потреб менеджменту.

Формування оптимальної структури облікової служби лісогосподарського підприємства на чолі з головним бухгалтером повинно слугувати ув'язці процесів виробництва, збуту, постачання та визначення фінансових результатів його діяльності.

В умовах тотальної інформатизації суспільства використання персонального комп'ютера та програмного забезпечення стає необхідністю для кожного підприємства. Тому в сучасних умовах господарювання до обліковців висуваються якісно нові вимоги щодо їх кваліфікації. Вміння користуватись комп'ютером – це вже не побажання, а умова працевлаштування, що спонукає їх до вдосконалення не тільки власних знань з обліку, оподаткування, технології лісогосподарського

виробництва, але й технічних навичок. Проте для якісного виконання своїх функціональних обов'язків керівництво підприємства повинне забезпечити обліковців зручними автоматизованими робочими місцями та доступом до необхідної інформації через придбання літератури та використання мережі Internet, що є третім напрямом раціональної організації обліку відповідно до наших пропозицій.

Як зазначають Л. К. Сук, П. Л. Сук, придбану літературу можна зберігати та використовувати одним із двох способів:

1) створити бібліотечний фонд (література знаходиться у відповідальній особі та видається для користування по абонентських картках);

2) зберігати на робочих місцях бухгалтерів (література знаходиться постійно у бухгалтера, який нею користується) [203, с. 37].

Для підприємств лісового господарства більш прийнятним є другий спосіб, оскільки він забезпечує постійний доступ обліковця до потрібної інформації. При цьому варто зауважити, що до складу його бібліотеки повинна входити нормативно-довідкова література, що стосується лісового господарства, а також законодавчі акти та періодичні видання, в яких висвітлюються аспекти обліку витрат і доходів підприємства. В умовах нестабільності вітчизняного законодавства економічну літературу потрібно регулярно поновляти.

Застосування сучасних технічних засобів, а також формування на їх основі автоматизованого робочого місця бухгалтера, за твердженням Н. М. Хорунжак, є головним напрямом удосконалення інформаційної функції обліку [228, с. 10]. Автоматизоване робоче місце бухгалтера – це функціонально спеціалізована людино-машинна система, яка складається з програмно-технічного комплексу, інформаційного, інструктивно-методичного й організаційно-технологічного забезпечення та використовується для автоматизації функцій обліку, аудиту, контролю [122, с. 12]. Проте використання в обліковій роботі новітньої техніки та програмного забезпечення, як показують результати досліджень, не завжди охоче сприймаються працівниками лісогосподарських підприємств, оскільки це вимагає від них вищого рівня їх кваліфікації, постійного вдосконалення технічних знань і

навичок. Особливо це стосується працівників структурних підрозділів, у яких здійснюють основне документування виробничих процесів. Небажання використовувати техніку пояснюється низьким рівнем володіння персональним комп'ютером і пануванням консервативних поглядів стосовно ведення обліку серед обліковців і менеджерів структурних підрозділів – лісництв, цехів, нижніх складів, майстерень. Пропозиції щодо вирішення цієї проблеми наступні: обліковцям центрального облікового апарату проводити відповідні інструктажі з автоматизації обліку для обліковців підрозділів, направляти їх на курси підвищення кваліфікації та регулярно атестувати.

Таким чином, удосконалення організації обліку витрат і доходів операційної діяльності лісгоспів відповідно до запропонованих рекомендацій за умови використання науково обґрунтованої методики їх обліку сприятиме оперативному забезпеченню інформаційних потреб менеджменту, що є однією з передумов успішного функціонування лісогосподарських підприємств.

2.2. Методика обліку виробничих витрат і доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Під методикою розуміють комплекс конкретних прийомів і засобів отримання й обробки фактичного матеріалу, що базується на методологічних принципах [132, с. 492]. Відповідно до даного визначення методика обліку нами трактується як сукупність прийомів і методів обробки та відображення розрізнених даних стосовно конкретних об'єктів у системі обліку.

У множинні облікових об'єктів підприємства особливе місце займають його витрати та доходи. Значення їх обліку важко переоцінити в економічній роботі господарюючого суб'єкта, ефективність якої залежить, в першу чергу, від зниження витрат на одиницю продукції, робіт, послуг за умови збереження та підвищення якості, а також від результатів їх реалізації. Зниження витрат можливе за рахунок дотримання кожним центром їх виникнення – первинною виробничою чи

обслуговуючою одиницею – принципів противитратного механізму діяльності підприємства, який, як зазначає І. Білоусова [18, с. 3], передбачає: нормування виробничих витрат на основі технологічного обґрунтування розрахунків; планування собівартості виробництва з урахуванням обґрунтованих норм і нормативів; мотивації праці, що взаємопов'язано з плановими завданнями зі зниження виробничих витрат; упровадження прогресивної форми організації та стимулювання праці на основі внутрішнього комерційного розрахунку. Важливим елементом противитратного механізму є вибір і ефективне використання економічно обґрунтованого методу обліку витрат, під яким розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання [27, с. 197].

У наукових колах точаться дискусії стосовно правомірності ототожнення понять “методи обліку витрат” і “методи калькулювання собівартості”, тобто деякі вчені вважають за необхідне відокремлювати облік витрат на виробництво від калькулювання. Зокрема В. М. Панасюк класифікує “методи обліку витрат і калькулювання” як єдину категорію [153, с. 70]. Проте М. Г. Чумаченко ще в 1965 році запропонував класифікацію “методів обліку виробничих витрат” і “способів калькулювання собівартості продукції”, критикуючи дефініцію “метод обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції” [235, с. 16]. Згодом така пропозиція була підтримана І. А. Басмановим у монографії [13] та Л. В. Нападівською у підручнику з управлінського обліку [136]. Т. В. Маренич висловлює думку стосовно того, що слід більш чітко розрізняти методи обліку витрат на виробництво й методи калькулювання собівартості продукції [113, с. 20]. П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин звертають увагу на те, що хоч у науковій літературі не проводять чіткого розмежування між категоріями “метод обліку витрат” і “метод калькулювання”, проте на практиці їхнє застосування часто не збігається. Трапляються випадки, коли один метод обліку витрат доповнюється при калькулюванні іншими методами [35, с. 181]. Ф. Ф. Бутинець розглядає методи калькулювання як спеціальні методи обліку витрат, що застосовують для

розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг), та стверджує, що калькулювання є одним з етапів обліку витрат. На основі методів обліку витрат (нормативного методу чи методу фактичних витрат) підприємство обирає метод калькулювання (позамовний, попроцесний, повної собівартості, обмеженої собівартості) [27, с. 197]. З цим висновком Ф. Ф. Бутинця цілком погоджуємось і стверджуємо, що поняття “методи обліку витрат” і “методи калькулювання собівартості” не є ідентичними, а доповнюють один одного, формуючи підсистему обліку виробничих витрат підприємства в його системі обліку.

Відсутність сучасної класифікації методів обліку виробничих витрат і методів калькулювання собівартості продукції, за твердженням І. Белоусової, М. Чумаченко, негативно впливає на стан обліку та всю економічну роботу на підприємствах України [15, с. 10]. На основі аналізу зарубіжної та вітчизняної літератури ми узагальнили класифікацію методів калькулювання витрат виробництва у додатку Л. Дані додатка Л дозволяють зробити висновок про існування різних методів калькулювання, які можна об'єднати у групи за певними критеріями. При виборі методу калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) слід брати до уваги, що він повинен забезпечувати обґрунтоване віднесення витрат до конкретного виду продукції (робіт, послуг), враховуючи технологічні й організаційні особливості виробництва. Тому це є актуальним завданням кожного підприємства.

Дана проблема обговорюється й багатьма науковцями. Зокрема І. Білоусова стверджує, що в цілях економічної безпеки всі підприємства повинні здійснювати калькулювання собівартості продукції за повними витратами, визначати фактичну собівартість одиниці продукції за всією номенклатурою виробів, що випускаються, аналізувати фактичну собівартість виробів порівняно з плановою чи нормативною собівартістю, а також з відпускними цінами [18, с. 4]. С. В. Бойко зазначає, що для вирішення проблеми найбільш точного віднесення витрат до кожного об'єкту калькулювання, при визначенні повної собівартості, доцільно використовувати поширений у зарубіжній практиці обліку метод “калькулювання на основі діяльності” (система калькулювання ABC) [23, с. 13]. Проте ряд науковців [79, с.

191; 153, с. 73; 35, с. 180] наголошують, що вибір методу не може бути довільним, а повинен враховувати об'єктивні умови конкретного виробництва, а саме тривалість виробничого циклу, кількісні та якісні характеристики продукції, можливість розмежування витрат за елементами.

Обліковці в лісовій галузі висловлюють свої аргументи щодо використання тих чи інших методів обліку витрат і методів калькулювання собівартості лісопродукції. Зокрема М. Михайлів та О. Мельник стверджують, що на лісгосподарських підприємствах доцільно використовувати попередільний метод, за яким визначають собівартість продукції кожної фази, а в кінці місяця проводкою дебет рахунку 26 “Готова продукція” кредит рахунку 23 “Виробництво” оприбутковують сортименти, дрова, лісопильну деревину, столярні вироби, саджанці й іншу продукцію за виробничою собівартістю [125, с. 12]. Б. Богач зробив висновок, що у лісгоспах паралельно із системою неповної (виробничої) собівартості продукції доцільно у собівартість продукції включати повний обсяг витрат, а також запроваджувати систему з обмеженим включенням витрат у собівартість продукції за ознакою залежності їх від обсягу виробництва, тобто систему “директ-костинг”, що розширює можливості аналізу господарської діяльності підприємств лісового господарства. Автор пропонує вести облік витрат виробничої діяльності на основі використання нормативного методу та директ-костингу [22, с. 44, 56]. В. Крук наголошує на необхідності використання на підприємствах лісового господарства нормативного методу обліку витрат на виробництво, тобто сукупності техніко-економічних заходів, які охоплюють всі функції управління: нормування витрат, організацію виробництва, облік, контроль і аналіз витрат на виробництво, організацію та регулювання виробничих процесів [96, с. 55-56], оскільки, як зазначає науковець, він дозволяє оперативніше бачити як на робочих місцях, ланках, бригадах, на ділянках, в цехах і на підприємстві в цілому використовують матеріальні, трудові та фінансові ресурси, стимулює розвиток економічного аналізу виробничо-господарської діяльності, на базі якого визначають шляхи вдосконалення норм (за визначенням М. С. Пушкаря, Р. М. Пушкаря, – максимально допустиму величину абсолютних витрат

матеріальних цінностей на виготовлення одиниці продукції, робіт, послуг [175, с. 233]) і нормативів (за визначенням М. С. Пушкаря, Р. М. Пушкаря, – показників, які характеризують ступінь використання засобів праці, їх витрачання на одиницю площі, маси, обсягу тощо [175, с. 233]), виявляють невикористані можливості ресурсозбереження та кращого використання виробничого і трудового потенціалів [96, с. 64]. Варто зазначити, що багато вчених [3; 13; 25; 198; 175] доводять доцільність використання нормативного методу обліку витрат на вітчизняних підприємствах. Зокрема І. А. Басманов стверджував, що з появою цього методу відбувся своєрідний переворот в обліку виробничих витрат, який перетворив його із засобу “фіксації подій” на засіб “оперативного управління економікою виробництва” [13, с. 60].

На основі результатів вивчення роботи лісогосподарських підприємств Тернопільської області та їх внутрішніх нормативних документів, зокрема Наказів про облікову політику, ми прийшли до висновку, що дані суб’єкти господарювання відображають витрати в обліку, розподіляють їх і калькують собівартість продукції відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”. Проте на основі аналізу змісту п. 16 П(С)БО 16 “Витрати” можна зауважити, що не зовсім зрозуміло, які із загальновиробничих витрат належать до змінних, а які – до постійних, і, відповідно, підлягають або не підлягають розподілу. Тому при розподіленні загальновиробничих витрат підприємствам необхідно описувати їх у Наказі про облікову політику та чітко і ясно зазначати, які загальновиробничі витрати є змінними, які постійними, і як їх розподіляти в кінці місяця. М. Чумаченко й І. Белоусова взагалі прийшли до висновку, що у П(С)БО 16 викладені трактування, які не сприяють підвищенню рівня економічної роботи на підприємствах, тобто економічного управління ним [233, с. 13], та запровадженню противитратного механізму, тому пропонують його відмінити [233, с. 16; 234, с. 10]. Проте С. Голов не погоджується з такою пропозицією, стверджуючи, що це Положення сприяє економічній роботі та не обмежує можливості отримання додаткової інформації про витрати для цілей управління [41, с. 9].

Метод розподілу виробничих витрат і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” лісогосподарські підприємства застосовують із використанням окремих елементів нормативного методу обліку витрат, зокрема, що стосується складання нормативної калькуляції продукції. Загалом нормативний метод не використовується повною мірою, оскільки повністю відсутній облік відхилень фактичних витрат від нормативних і їх контроль, а це, в свою чергу, ускладнює проведення аналізу результатів виробничо-господарської діяльності. Це свідчить про наявні значні недоліки у діючій методиці обліку витрат підприємств лісового господарства.

Обґрунтованому вибору й удосконаленню методики обліку сприяє моделювання, оскільки, як зауважує М. С. Пушкар, на моделях можна краще вивчити взаємозв'язки між окремими елементами системи обліку, знайти й описати невідомі раніше закономірності, нові шляхи його розвитку [174, с. 34]. Тому у дисертації побудована модель обліку виробничих витрат лісогосподарських підприємств, яка дозволяє розкрити механізм їх формування (рис. 2.1).

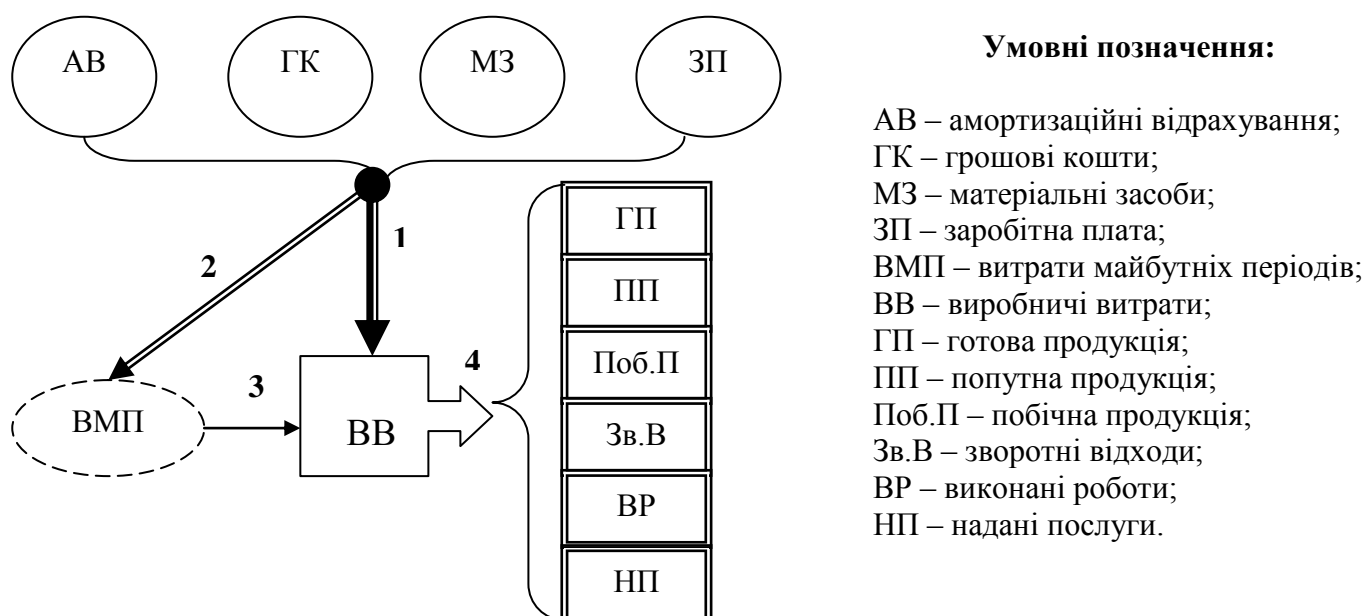


Рис. 2.1. Модель обліку виробничих витрат лісогосподарських підприємств (розробка автора)

У моделі амортизаційні відрахування, грошові кошти, матеріальні засоби та заробітна плата трансформуються у виробничі витрати (стрілка 1), а також у витрати майбутніх періодів (стрілка 2), до яких лісогосподарські підприємства, крім авансованої оплати за газети та журнали, орендної плати, відносять ще й витрати, що стосуються суто лісогосподарського виробництва, а саме плату від пня на заготовлену деревину та витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами. Ці платежі списують на виробничі витрати по строках, які припадають на звітний період (стрілка 3). Сукупність виробничих витрат трансформується у готову, попутну, побічну продукцію, зворотні відходи, виконані роботи та надані послуги (стрілка 4). Запропоновану модель можна застосовувати як основу для удосконалення методики обліку витрат виробництва підприємств лісової галузі.

З урахуванням моделі обліку виробничих витрат лісогосподарських підприємств, виходячи з їх організаційно-технологічних особливостей, вивчення досвіду їх роботи, аргументів та пропозицій вищезгаданих авторів, обґрунтовуємо доцільність використання даними суб'єктами господарювання попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат, що передбачає систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих норм. Завдяки попередньому визначенню нормативної собівартості продукції (робіт, послуг), складеної на основі техніко-обґрунтованих норм, та фактичної собівартості (суми нормативної собівартості та відхилень від норм, що стосуються даного виду продукції (робіт, послуг)) можливо побудувати підсистему обліку виробничих витрат відповідно до схеми технологічного процесу виробництва й істотно підвищити контрольні функції обліку. Таким чином, нормативний метод обліку витрат є системою прогнозування й управління виробництвом, яка забезпечує взаємозв'язок між усіма сферами виробничо-господарської діяльності лісогосподарського підприємства. Використання елементів нормативного методу обліку дозволить забезпечити своєчасний розрахунок економії або перевитрат внаслідок виявлених відхилень від встановленого технологічного процесу, змін складу витрачених сировини, матеріалів і напівфабрикатів, асортименту лісопродукції та її сортності. Для того, щоб він виконував своє призначення на

підприємстві, його підготовкою та впровадженням повинні займатись всі служби: облікова, аналітична, виробнича, лісогосподарська.

На підприємствах лісового господарства є всі передумови для впровадження попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат, оскільки заготівля деревної сировини та її переробка здійснюються відповідно до фаз (процесів) виробництва, обґрунтованих у підрозділі 1.1.

Даний метод обліку виробничих витрат повинен орієнтуватися на групування їх витрат за місцями виникнення, тобто за структурними підрозділами підприємства та фазами (процесами) виробництва, на яких організують планування, нормування й облік витрат з метою їх контролю й управління. За твердженням В. Ф. Палія, місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат виробництва за його елементами та статтями собівартості [152, с. 102].

На основі схеми формування витрат за місцями їх виникнення (рис. 1.4) можна побудувати систему аналітичного обліку виробничих витрат з багатоступінчастою структурою, що в умовах повної автоматизації обліку дозволяє оперативно отримувати необхідні дані стосовно величини витрат за кожною фазою виробничого процесу, а також структурному підрозділі лісогосподарського підприємства. Облік витрат за місцями їх виникнення на основі нормативного методу дозволяє виявляти причини відхилень фактичних витрат від нормативних, винуватців допущених перевитрат і забезпечувати потреби менеджменту лісогосподарських підприємств.

Вивчення причин відхилень від норм і нормативів дозволить розробити заходи для вдосконалення нормативної бази. Діюча нормативна база лісгоспів (сукупність норм і показників, що регламентують різні сторони їх виробництва) є надійною основою для впровадження елементів нормативного обліку, оскільки була практично повністю оновлена відповідно до сучасних умов господарювання та технічного забезпечення підприємств. Зокрема у 2007 році переглянуті та затвердженні нові норми виробітку, часу та витрат палива на рубки формування й оздоровлення лісів, виконання лісозаготівельних робіт (підготовчих, допоміжних, лісосічних, нижньоскладських, вантажно-розвантажувальних робіт), норми виробітку на виконання лісокультурних, лісозахисних і протипожежних робіт.

Проте через різноманітні умови господарювання підприємства лісової галузі можуть різнитися між собою типом технології, лісовозного транспорту, який застосовують для вивезення деревини, організаційною структурою тощо, що зумовлює потребу конкретного підходу до розробки нормативів і норм навіть на підприємствах одного району. Крім того, умови можуть змінюватись і в одному лісогосподарському підприємстві, так як кожна лісосіка має свій характер (грунти, вік і порода насаджень, інші таксаційні характеристики тощо). Тому в лісовій галузі необхідно переглядати діючі норми та нормативи частіше, ніж в інших галузях промисловості.

Нормативний метод обліку витрат передбачає обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виду продукції, робіт, послуг. Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) у лісовому господарстві необхідне для визначення ефективності здійснених лісогосподарських, лісокультурних, лісозахисних робіт, організаційних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення процесу виробництва та для обґрунтування цінової політики підприємства.

Виробничі витрати відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства ДКЛГУ групують за такими статтями калькуляції: сировина і матеріали (включаючи попневу плату); купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій; паливо й енергія на технологічні цілі; зворотні відходи (вираховуються); основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; загальновиробничі витрати; витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти; інші виробничі витрати; попутна продукція (вираховується); виробнича собівартість [120, с. 36], тобто виробнича собівартість прирівнюється до статті калькуляції, що позбавлено логічного змісту. Тому пропонуємо уточнити перелік статей калькуляції продукції (робіт, послуг), поданий у Методичних рекомендаціях, шляхом вилучення статті “виробнича собівартість”. Відповідно до цієї пропозиції узагальнено

методичні прийоми відображення виробничих витрат лісогосподарських підприємств на рахунках обліку (додаток М).

Застосування нормативного методу обліку витрат передбачає систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних, постійний і своєчасний облік зміни норм і визначення впливу цих змін на собівартість продукції (робіт, послуг), тому постає необхідність у розробці методики відображення відхилень в системі обліку. Для вирішення даного завдання пропонуємо ввести в робочий план рахунків лісогосподарських підприємств аналітичні рахунки обліку нормативних витрат і відхилень та узагальнюючий субрахунок 239 “Відхилення фактичних витрат від нормативних” до рахунка 23 “Виробництво”. Розроблена система рахунків обліку витрат виробництва лісгоспів відповідно до нормативного методу представлена у додатку Н.

До кожного із субрахунків 231-238 рахунку 23 “Виробництво” доцільно відкривати аналітичні рахунки, за дебетом яких обліковують відповідні витрати за встановленими на підприємстві нормами (рахунки 2311, 2321, 2331, 2341, 2351, 2361, 2371, 2381), а також рахунки обліку відхилень фактичних витрат від нормативних (рахунки 2312, 2322, 2332, 2342, 2352, 2362, 2372, 2382), які при економії ресурсів кредитуються, а при перевитратах – дебетуються. Так, при обліку використаних сировини і матеріалів з урахуванням пропозицій спочатку необхідно відобразити їх списання за встановленими нормами (Дт2311 Кт201). У випадку перевищення фактичних витрат над нормативними сума перевитрат відображається в обліку проводкою Дт2312 Кт201, а у випадку перевищення нормативних витрат над фактичними: Дт201 Кт2312. Відхилення фактичних витрат над нормативними узагальнюються на субрахунку 239 “Відхилення фактичних витрат від нормативних” (рис. 2.2).

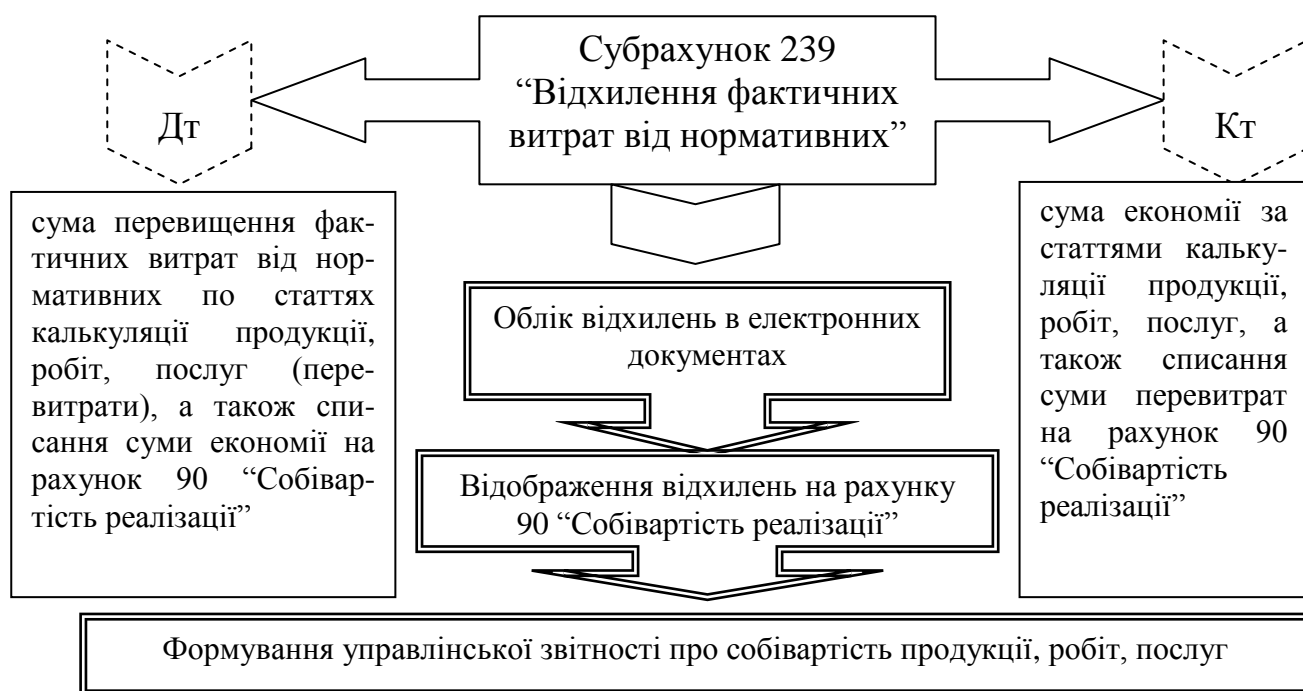


Рис. 2.2. Загальна схема обліку відхилень фактичних витрат від нормативних (розробка автора)

На субрахунку 239 “Відхилення фактичних витрат від нормативних”, який за своєю суттю є контрарно-доповнюючим регулюючим рахунком, пропонуємо узагальнювати суми економії за статтями калькуляції продукції (робіт, послуг) за кредитом, а суми перевищення фактичних витрат від нормативних за статтями калькуляції продукції, робіт, послуг – за дебетом. Шляхом порівняння кредитового та дебетового оборотів за субрахунком 239 можна визначити суму загальної економії або перевитрат, яка в кінці звітного періоду списується на рахунок обліку собівартості реалізації продукції (рахунок 90). Ведення обліку відхилень фактичних витрат від нормативних з використанням субрахунка 239 в умовах повної автоматизації облікових робіт не призведе до підвищення трудомісткості праці обліковців, а забезпечуватиме отримання інформації про розміри додаткових, не передбачених нормами витрат чи навпаки – їх зменшення, а також спрощуватиме процедуру складання звітності про собівартість продукції (робіт, послуг) лісогосподарських підприємств для задоволення потреб внутрішніх користувачів інформації. На основі такої облікової інформації можливо провести факторний

аналіз і виявити причини відхилень та прийняти необхідні організаційні та технічні заходи.

Впровадження попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат зумовлює потребу в організації нормативної підсистеми в системі управління лісогосподарського підприємства на основі систематизації та розробки необхідної нормативно-довідкової документації та її постійного вдосконалення, що можливе завдяки злагодженій роботі всіх відділів і служб лісгоспу. Використання попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат також зумовлює потребу розробки документації та форм оперативної внутрішньої звітності на основі повної автоматизації обліку, в якій відобразатимуть фактичні та нормативні витрати за всіма статтями калькуляції.

В економіці України ще й досі відбуваються зміни, пов'язані з ринковими трансформаціями, які постійно впливають на систему обліку, тому удосконалення методичних підходів побудови інформаційної системи та процесу обліку доходів підприємств є об'єктивною необхідністю. Роль обліку доходів не можна недооцінювати, оскільки управління ними – це діяльність підприємства, спрямована на рентабельне розміщення власних і залучених засобів з метою збільшення чистого прибутку. Проте, як зазначають Л. Гуцаленко й О. Подолянчук, управління доходами в сучасній економічній літературі майже не розглядається [44, с. 99].

Структура доходів змінюється залежно від джерела їх утворення. Так, дохід від реалізації є результатом суспільного визнання споживчої вартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Його складниками є вартість праці, втілена у затрачених матеріальних ресурсах, та додана вартість, створена працею робітників. Останній складник, тобто додана вартість, у свою чергу, розкладається на частини, а саме: заробітну плату робітників, що створювали товар, надавали послуги чи виконували роботи, та валовий прибуток, який є джерелом покриття непрямих витрат, пов'язаних зі здійсненням функції управління, створення резервів, накопичення джерел майбутнього розширення виробництва, здійснення соціальних програм [237, с. 51].

Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), яка є заключним етапом основної діяльності підприємства, стадією закінчення кругообігу засобів, є першорядним джерелом грошових надходжень на підприємствах лісового господарства, тому вони потребують постійного відображення в обліку та звітності (не тільки у фінансовій, але й в управлінській). При цьому необхідно враховувати умови визнання, зазначені у П(С)БО 15 “Дохід”[163, с. 73].

Залежно від обставин операції дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) може визнаватись на момент її продажу (поставки) покупцям, до нього або після нього. Від цього залежатиме вибір методу обліку доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів) (рис. 2.3).

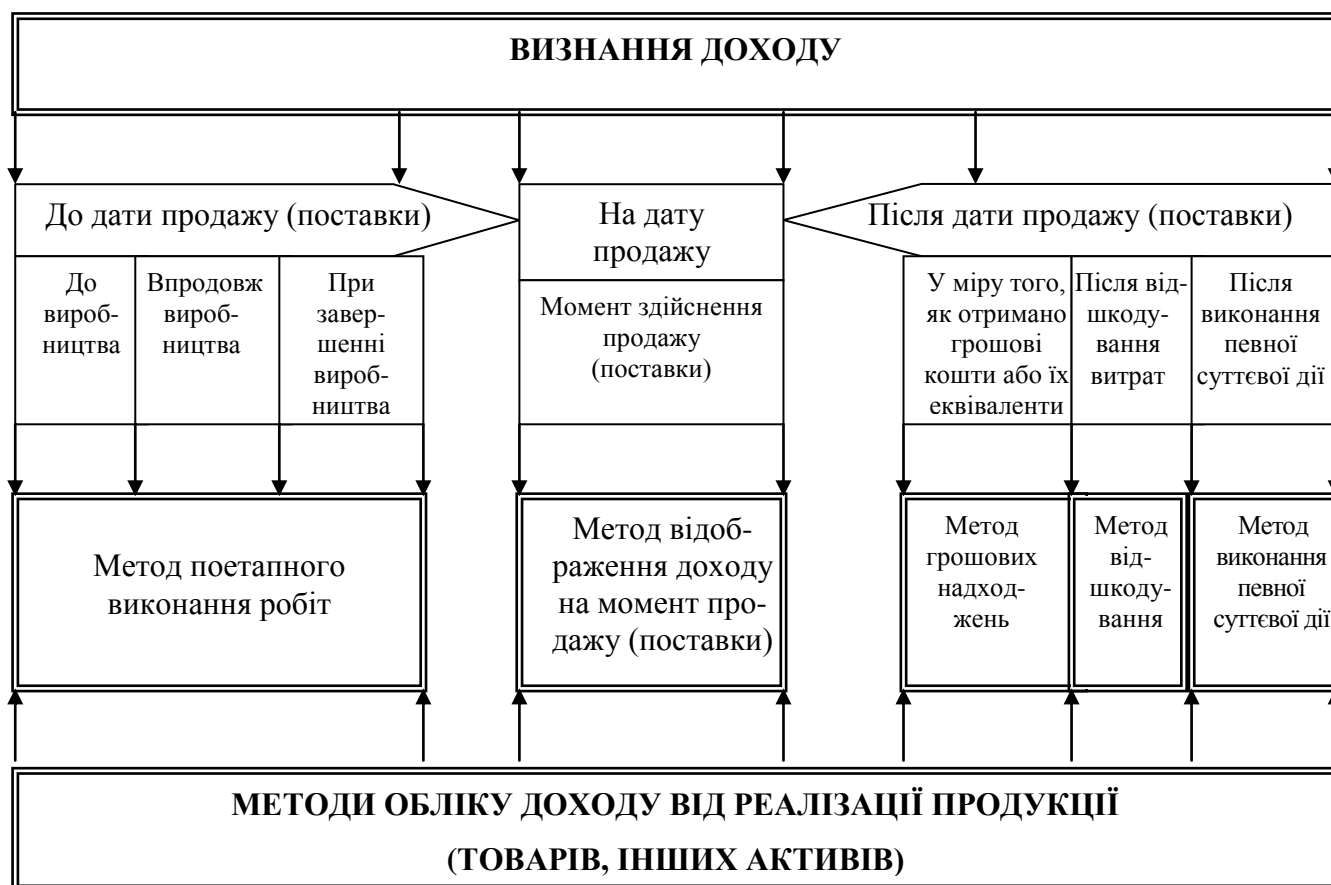


Рис. 2.3. Альтернативи визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів) підприємств і методи їх обліку [95, с. 36]

Для вибору методу обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств лісової галузі, адекватного їхній специфіці, доцільно, перш за все, дослідити особливості реалізації лісопродукції. Відповідно до Положення “Про організацію та проведення аукціонів з продажу необробленої деревини”, затвердженого наказом ДКЛГУ [167] реалізація необробленої деревини всіма постійними лісокористувачами здійснюється через аукціони з продажу необробленої деревини, які проводять один раз у квартал на базі товарних бірж, в обласних центрах, створених відповідно до Закону України “Про товарну біржу” та Господарського кодексу України. Участь у торгах можуть брати суб’єкти господарської діяльності, котрі займаються переробкою деревини. Технологічна сировина, баланси та сировина для виготовлення лущеного шпону реалізується лише суб’єктам господарської діяльності, які мають власне плитне, фанерне та целюлозно-паперове виробництво на спеціалізованих торгах на біржі в одну аукціонну сесію з іншою необробленою деревиною. Необроблена деревина, яку не реалізували на товарних біржах, реалізується лісогосподарськими підприємствами за прямими договорами за цінами, не нижчими від тих, що склались на останньому аукціоні.

Відповідно до регламенту організації та проведення аукціонних торгів з продажу необробленої деревини на товарній біржі [178, с. 8] на підставі одержаних біржових аукціонних Свідоцтв переможці аукціону зобов’язані протягом 15-ти календарних днів укласти з продавцями необробленої деревини (лісогосподарськими підприємствами) договори купівлі-продажу, які оформляються у трьох примірниках (продавцю, покупцю, товарній біржі) та реєструються організатором аукціону. Відповідно до умов договору купівлі-продажу продавець здійснює поставку проданої продукції лісозаготівель покупцеві відповідно до визначеного базису поставки, а покупець приймає її та здійснює оплату. Розрахунки між покупцем і продавцем здійснюються відповідно до умов такого договору. Всі права й обов’язки покупця та продавця обумовлюються у цьому договорі.

Таким чином, для достовірного відображення в обліку доходів від реалізації продукції та інших активів доцільно використовувати метод виконання певної

суттєвої дії, а моментом визнання доходу вважати момент відвантаження її покупцям. Проте тут необхідно враховувати, що реалізація продукції може здійснюватись на різних франко (пунктах здачі продукції покупцям): франко-вагон, франко-верхній склад, франко-нижній склад. При відвантаженні продукції залізничним транспортом розрізняють наступні види франко: франко-вагон станція відправлення (коли вартість перевезення оплачується покупцем) і франко-вагон станція призначення (коли вартість перевезення включена у відпускну вартість продукції, і її сплачує лісогосподарське підприємство за свій рахунок). Від цього залежатиме відпускна ціна продукції, що впливає на величину отриманого доходу від її реалізації.

При дослідженні організації обліку доходів збутової діяльності (п. 2.1) нами доведено, що процеси з реалізації продукції лісового господарства доцільно відображати в електронній документації структурних підрозділів підприємств, які безпосередньо відвантажують продукцію, і при цьому виконуються всі умови визнання доходу згідно з П(С)БО 15 “Дохід”. Як зазначалось вище, в підрозділі 1.1, структурні підрозділи лісогосподарського підприємства можна розглядати як місця виникнення доходу (виручки) від реалізації.

Відповідно до напрямів збутової діяльності структурних підрозділів лісогосподарського підприємства (рис. 1.5), облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) доцільно вести за місцями їх виникнення, що відповідає запропонованій класифікації доходів (п. 1.2). Крім того, доходи від реалізації продукції необхідно обліковувати за видами продукції лісового господарства (в тому числі і продукції побічного користування), а також за ринками збуту продукції (вітчизняними та зарубіжними). Такі методичні прийоми обліку збутових доходів дозволять отримати інформацію у достатньому обсязі та необхідного інформаційного зрізу для потреб менеджменту та маркетингу лісогосподарського підприємства.

Для втілення цих пропозицій у практичну роботу лісогосподарських підприємств пропонуємо удосконалити їхній робочий план рахунків, ввівши

відповідні аналітичні рахунки до субрахунків 701, 702, 703 рахунку 70 “Доходи від реалізації” (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Система аналітичних рахунків обліку доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг лісогосподарських підприємств (розробка автора)

Назва синтетичного рахунку (р-к I-го порядку)	Назва субрахунків (рахунки II-го порядку)	Назва аналітичних рахунків		
		рахунки III-го порядку	рахунки IV-го порядку (починаючи з 70111 рахунку)	рахунки V-го порядку (починаючи з 701111 рахунку)
70 “Доходи від реалізації”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	7011 “Дохід від реалізації готової продукції на вітчизняному ринку”	За структурними підрозділами лісогосподарського підприємства (місцями виникнення доходу), які здійснюють відвантаження готової продукції	За видами готової продукції лісгоспу
		7012 “Дохід від реалізації готової продукції на зарубіжному ринку”		
	702 “Дохід від реалізації товарів”	7021 “Дохід від реалізації товарів на вітчизняному ринку”	За структурними підрозділами лісогосподарського підприємства (місцями виникнення доходу), які здійснюють відвантаження товарів	За видами товарів
		7022 “Дохід від реалізації товарів на зарубіжному ринку”		
	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”	7021 “Дохід від реалізації робіт і послуг на вітчизняному ринку”	За структурними підрозділами лісогосподарського підприємства (місцями виникнення доходу), які здійснюють роботи та надають послуги	За видами робіт і послуг
		7022 “Дохід від реалізації робіт і послуг на зарубіжному ринку”		

Організація аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на основі системи рахунків III, IV, V-го порядків, відображених у табл. 2.5, дозволяє спростити отримання необхідних даних для проведення аналізу збутової діяльності лісогосподарських підприємств, виявити результати роботи кожного місця виникнення доходу, тобто структурного підрозділу, прослідкувати динаміку доходів від реалізації за видами продукції лісгоспу (в тому числі і продукції побічного користування), за ринками збуту продукції (вітчизняними та зарубіжними), визначити вид продукції, продаж якого приносить найбільший дохід.

За умови використання автоматизованої системи ведення обліку не тільки в центральному обліковому апараті лісогосподарського підприємства, але й

децентралізованих, така деталізація інформації не призведе до підвищення трудомісткості облікових робіт, а навпаки – спростить схему ведення обліку операцій зі збуту при їх електронному документуванні.

Серед перспективних напрямів збільшення доходів підприємств лісової галузі – раціональна організація виробництва (вирощування), заготівлі та реалізації продукції побічного користування, за рахунок чого можна забезпечити додаткові надходження грошових коштів, як це було за часів Радянського Союзу, коли заготівля та використання продуктів побічного використання вважалися пріоритетним напрямом ведення лісового господарства. На основі проведеного дослідження ми прийшли до висновку, що в сучасних умовах господарювання підприємствами лісової галузі не надається належного значення побічній продукції як додатковому джерелу отримання доходу від реалізації, незважаючи на її корисність для суспільства та наявний попит на ринку. Методичні аспекти обліку виробництва та реалізації продукції побічного користування, її економічна оцінка в ринкових умовах господарювання, наявні проблеми ефективного функціонування сектору побічного користування та шляхи їх вирішення досліджені у наукових публікаціях автора [64; 65].

2.3. Відображення фінансового результату операційної діяльності в системі обліку

Господарська діяльність будь-якого підприємства характеризується її фінансовим результатом – прибутком. Можливий і негативний результат – збиток, коли засоби підприємства не тільки не збільшуються на величину прибутку, а зменшуються на суму збитку. Це означає, що підприємство не компенсує засоби, затратені на господарську діяльність, а поступово витрачає ті, що вкладені в нього. Така тенденція веде до його економічного самознищення [150, с. 29], тому вкрай важливим для підприємства є досягнення позитивного фінансового результату – прибутку.

Рівень прибутку багато в чому зумовлений діючим порядком обліку та калькулювання собівартості продукції, тому даний аспект не можна розглядати ізольовано від мінливих умов господарювання [88, с. 2]. Як справедливо стверджує С. П. Панич, від науково обґрунтованої методики ведення обліку доходів і витрат залежить правильність розрахунку чистого прибутку (збитку), який становить основу економічного розвитку підприємства [154, с. 216].

В умовах командно-адміністративної економіки прибуток був одним із директивно-планових показників для оцінки ефективності роботи лісгосподарського підприємства. В ринкових умовах господарювання його розмір планується кожним лісгоспом самостійно і зазначається в річному фінансовому плані, затвердженому вищестоящою організацією – обласним управлінням лісового та мисливського господарства, з поквартальним розподілом. Таким чином, прибуток – це показник, який був і залишається об'єктом планування, проте змінилась його роль: за ринкових відносин прибуток – це матеріальна основа руху економічних інтересів підприємства та держави, а реформування вітчизняної системи обліку зумовлює необхідність удосконалення організації та методики формування фінансових результатів суб'єктів господарювання.

Основним джерелом отримання прибутку підприємств лісового господарства є їхня операційна діяльність, зокрема реалізація продукції (товарів, робіт, послуг), що обумовлює завдання організації обліку фінансових результатів, а саме: визначення фінансових результатів операційної діяльності кожного структурного підрозділу; правильне визначення фінансових результатів операційної діяльності загалом по підприємству, ґрунтуючись на достовірній оцінці відповідних витрат і доходів; надання повної та достовірної інформації про отримані фінансові результати операційної діяльності кожного структурного підрозділу та підприємства в цілому для потреб управління.

Для виконання поставлених завдань важливим є розмежування фінансових результатів для різних цілей. Так, Я. В. Лебедзевич доводить, що фінансові результати діяльності підприємств слід визначати в такому розрізі: фінансовий результат для загального кола зовнішніх користувачів інформації, що знаходить

своє відображення у відкритій звітності; фінансовий результат з виведенням його в розрізі виробничих підрозділів, видів продукції та призначений для цілей управління підприємством; фінансовий результат, визначений для цілей оподаткування [103, с. 10].

Чітке розмежування результатів за видами діяльності, як зазначає О. В. Гаращенко, має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності є перспективним напрямом розвитку системи обліку, оскільки дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність роботи підприємства в розрізі окремих видів її діяльності [36, с. 10].

З.-М. В. Задорожний стверджує, що фінансові результати повинні визначатися не вцілому по підприємству у Звіті про фінансові результати, а за окремими видами продукції (робіт, послуг), виконавцями тощо [66, с. 248].

Відповідно до ідей згаданих науковців зазначимо, що для лісогосподарських підприємств важливим є розмежування результатів їхньої операційної діяльності з виділенням результатів основної (виробничо-збутової) діяльності та результатів іншої операційної діяльності. Обґрунтуванням такого твердження є той факт, що важливим джерелом отримання прибутку даних суб'єктів господарювання є реалізація продукції (товарів, робіт, послуг), оскільки проведені нами розрахунки (додаток П) на підставі фінансової звітності лісогосподарських підприємств Тернопільської області засвідчують, що питома вага прибутку від їх основної діяльності в загальній сумі прибутку, отриманого ними у 2008 році, коливається від 100% (ДП “Бережанський лісгосп”) до 63,4% (ДП “Тернопільський лісгосп”), а середній показник становить близько 90%.

Відповідно до вищеподаних пропозицій та П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [165, с. 18-22] нами розроблена модель формування фінансового результату операційної діяльності лісогосподарських підприємств (рис. 2.4).

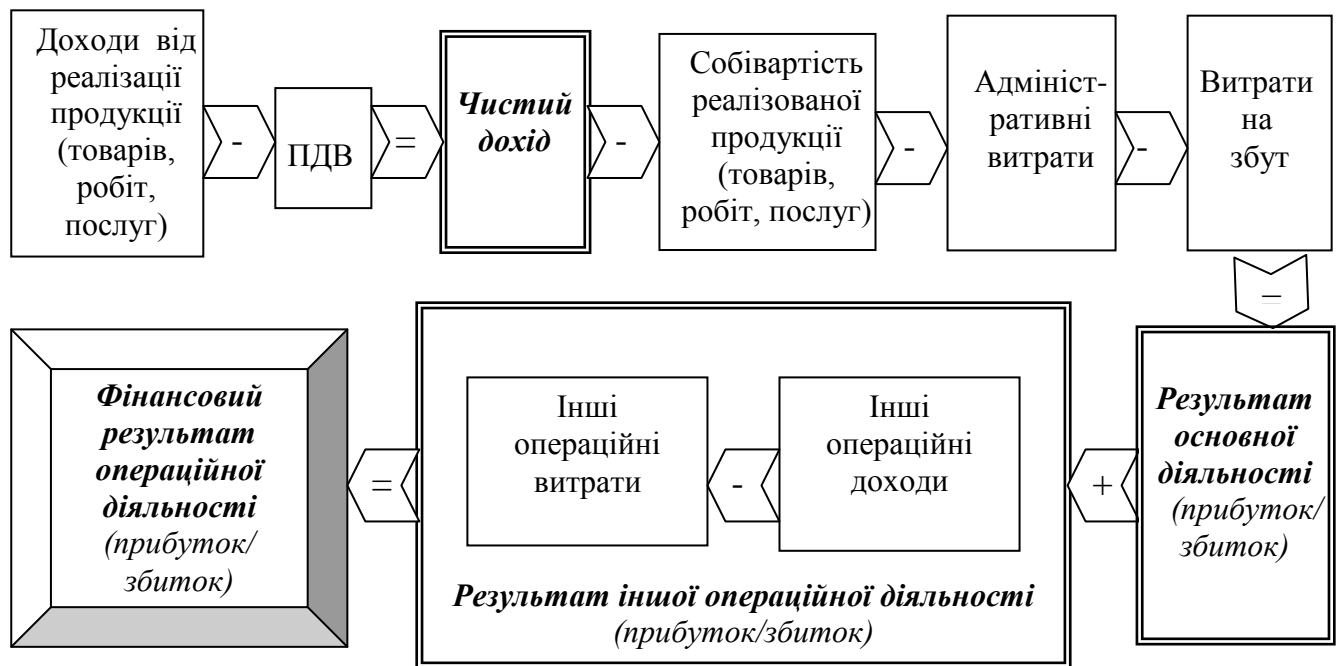


Рис. 2.4. Модель формування фінансового результату операційної діяльності лісогосподарських підприємств (розробка автора)

Як видно, чистий дохід лісогосподарського підприємства – це різниця між його доходами від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і лише сумою податку на додану вартість, яка включена до складу цих доходів. Оскільки дані суб'єкти господарювання не є платниками акцизного збору, інших зборів та відрахувань, що враховуються у складі доходу від реалізації відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [165, с. 19], то вони не зменшують величину їхнього чистого доходу.

Результат основної діяльності (прибуток чи збиток), тобто результат виробничо-збутових процесів, визначається як різниця чистого доходу та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративних витрат і витрат на збут. Відповідно до пропозицій, обґрунтованих у підрозділі 2.2, собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) повинна бути скоригована на суму позитивних чи негативних відхилень фактичних виробничих витрат від нормативних, що забезпечить точніше визначення фінансового результату операційної діяльності лісогосподарських підприємств, а також їхнього кінцевого фінансового результату – чистого прибутку (збитку). Визначення суми

відхилень, яка підлягає списанню на собівартість реалізації, є важливою умовою правильного відображення результатів реалізації.

Операційний фінансовий результат відповідно до моделі, зображеної на рис. 2.4, – це синтетичний показник, який формується шляхом сумування результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Останній, у свою чергу, визначається як різниця інших операційних доходів і витрат.

Відповідно до моделі формування фінансових результатів (рис. 2.4) постає потреба у розмежованому відображенні фінансових результатів в обліку. Для вирішення поставленого завдання доцільно ввести відповідні аналітичні рахунки до рахунка 791 “Результат операційної діяльності”, а саме: 7911 “Результат основної діяльності” і 7912 “Результат іншої операційної діяльності”. Відображення фактів господарювання на аналітичних рахунках 7911 і 7912 дозволить без додаткових трудових і часових затрат обліковців отримати інформацію стосовно результатів основної та іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту. Зауважимо, що аналогічної позиції дотримується З.-М. В. Задорожний, пропонуючи відкривати до рахунка 791 “Фінансовий результат від операційної діяльності” рахунки першого порядку 7911 “Фінансовий результат від основної діяльності” та 7912 “Фінансовий результат від іншої операційної діяльності”. При цьому науковець наголошує на слові “фінансовий” [66, с. 248].

Для повного та достовірного відображення результатів операційної діяльності підприємств доцільно удосконалити діючий на основі П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” порядок їх визначення відповідно до викладених вище пропозицій. Такі зміни будуть доречними не тільки для підприємств лісового господарства, але й для підприємств інших галузей. Зміни механізму визначення фінансових результатів операційної діяльності зумовлюють потребу в удосконаленні змісту Звіту про фінансові результати, пропозиції стосовно чого розкриті в підрозділі 2.4 дисертації.

Одним із шляхів покращення операційного фінансового результату підприємства є зменшення адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат і збільшення інших операційних доходів. Важливий аспект

визначення фінансового результату операційної діяльності підприємства – раціональна організація їх обліку й обґрунтований вибір його методики, що забезпечить отримання необхідної інформації для розробки комплексу заходів їх оптимізації менеджерами відповідних рівнів управління.

До адміністративних витрат лісогосподарські підприємства відносять витрати на утримання апарату управління (без сум казначейства) з відрахуваннями на соціальне страхування, службові відрядження; представницькі витрати (фуршети, ювілейні дати, виїзні колегії тощо); витрати на утримання основних засобів загальногосподарського призначення (ремонти, модернізація, реконструкція) та їх амортизація; операційна оренда основних засобів загальногосподарського призначення; комунальні послуги (освітлення, опалення, водопостачання тощо); витрати на утримання юриста, аудитора, експерта тощо; поштові витрати та витрати на канцтовари, оплата телефона, мобільного зв'язку, рації тощо; витрати на врегулювання спорів (судові витрати, претензії тощо); податки, збори, платежі (плата за землю, воду, екологію тощо); плата за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банку, а також інші витрати загальногосподарського призначення.

Планом рахунків, затвердженим Міністерством фінансів України, передбачено ведення обліку адміністративних витрат на рахунку 92 “Адміністративні витрати” [161], проте він не виділений у складі рахунків другого порядку – субрахунків. Тому підприємства можуть самостійно затверджувати перелік субрахунків Наказом про облікову політику, на яких обліковуватимуть адміністративні витрати за їх видами, та вводити їх до власного робочого плану рахунків.

Вивчення роботи підприємств лісового господарства засвідчує, що облік адміністративних витрат ведеться без використання науково обґрунтованої їх класифікації, що зумовлює потребу в застосуванні додаткових процедур з отримання інформації для менеджерів відповідних рівнів у потрібному інформаційному зрізі. Це дозволило зробити висновок про доцільність систематизації обліку адміністративних витрат лісогосподарських підприємств на основі їх класифікації та відповідно до принципів науковості й економічності.

Комплексне та ґрунтове дослідження адміністративних витрат підприємств лісового господарства здійснено К. А. Артюшком [8]. Для забезпечення аналітичності їхнього обліку на даних суб'єктах господарювання, автор пропонує доповнити рахунок 92 “Адміністративні витрати” такими субрахунками: 921 “Адміністративні витрати, пов’язані з веденням лісового господарства та мисливства”; 922 “Адміністративні витрати, пов’язані зі збереженням природно-заповідного фонду”; 923 “Адміністративні витрати, пов’язані з головним користуванням та іншими заходами”; 924 “Адміністративні витрати, пов’язані з управлінням лісогосподарським підприємством” [8, с. 6], а також обґрунтовує доцільність використання на лісогосподарських підприємства системи обліку адміністративних витрат за центрами відповідальності та місцями їх виникнення на основі кошторисів, що дозволить на кожній ланці та на кожному рівні управління забезпечити відповідальність працівників за здійснені витрати та їх раціоналізацію [8, с. 8].

Загалом пропозиції К. А. Артюшка досить слушні стосовно необхідності ведення обліку за місцями їх виникнення на основі кошторисів з метою забезпечення контролю за їхньою величиною та відшкодуванням перевитрат винуватцями. Проте запропонована автором система субрахунків для обліку адміністративних витрат на основі процесів діяльності лісогосподарських підприємств у складі рахунку 92 “Адміністративні витрати” не відповідає поставленим завданням і не передбачає відображення відхилень фактичних адміністративних витрат від кошторисних за їх видами. Крім того, серед усієї сукупності адміністративних витрат, які здійснює підприємство, важко визначити які саме з них пов’язані з веденням лісового господарства та мисливства, збереженням природно-заповідного фонду, з головним користуванням, з управлінням лісогосподарським підприємством, тому обліковувати адміністративні витрати на субрахунках на основі їх групування по відношенню до основних процесів діяльності лісогосподарського підприємства, запропонованих К. А. Артюшком, є нераціонально. Пропонуємо систему рахунків з обліку адміністративних витрат на основі їх групування за основними видами (табл. 2.6).

Система рахунків з обліку адміністративних витрат лісогосподарських підприємств
(розробка автора)

Назва рахунків				Коротка характеристика
II-го порядку	III-го порядку	IV-го порядку	V-го порядку	
1	2	3	4	5
6921 “Адміністративні витрати, пов’язані з утриманням і обслуговуванням апарату управління”	9211 “Адміністративні витрати, пов’язані з утриманням і обслуговуванням апарату управління згідно кошторису”	За сферами відповідальності: 1) центрального апарату управління;	За місцями їх виникнення: - дирекція, господарська частина, відділ головного механіка, лісогосподарський відділ, виробничий відділ, планово-економічний відділ, центральна бухгалтерія, відділ охорони праці, відділ кадрів, канцелярія;	Представницькі витрати, заробітна плата та відрахування на соціальні заходи, поштові витрати, витрати на зв’язок, радіозв’язок, канцтовари.
	9212 “Відхилення фактичних адміністративних витрат, пов’язаних з утриманням і обслуговуванням апарату управління, від кошторисних”	2) апарату управління виробничих підрозділів; 3) апарату управління невиробничих підрозділів	- начальники цехів, кінцевих складів, лісничі, бухгалтерії підрозділів, лісники, майстри лісу; - керівники, бухгалтерії підрозділів, працівники.	
922. “Адміністративні витрати, пов’язані з утриманням основних засобів загальногосподарського призначення”	9221 “Адміністративні витрати, пов’язані з утриманням основних засобів загальногосподарського призначення згідно кошторису”	За сферами відповідальності: 1) основних засобів центрального офісу;	За місцями їх виникнення: - дирекція, господарська частина, відділ головного механіка, лісогосподарський відділ, виробничий відділ, планово-економічний відділ, центральна бухгалтерія, відділ охорони праці, відділ кадрів, канцелярія;	Амортизація, ремонт, модернізація, реконструкція, операційна оренда основних засобів.
	9222 “Відхилення фактичних адміністративних витрат, пов’язаних з утриманням основних засобів загальногосподарського призначення, від кошторисних”	2) основних засобів виробничих підрозділів;	- начальники цехів, кінцевих складів, лісничі, бухгалтерії підрозділів, лісники, майстри лісу;	
		3) основних засобів невиробничих підрозділів;	- керівники, бухгалтерії підрозділів.	
923 “Адміністративні витрати, пов’язані зі сплатою податків, зборів та іншими передбаченими законодавством обов’язковими	9231 “Адміністративні витрати, пов’язані зі сплатою податків, зборів та інших передбачених законодавством обов’язкових платежів згідно кошторису”	За сферами відповідальності: 1) платежі центрального офісу;	За місцями їх виникнення: - центральна бухгалтерія;	Сплата комунального, транспортного, земельного, геологорозвідувального податків, податку на воду, за забруднення навколишнього середовища.
	9232 “Відхилення фактичних адміністративних витрат, пов’язаних зі сплатою податків, зборів та інших передбачених законодавством обов’язкових платежів, від кошторисних”	2) платежі виробничих підрозділів;	- бухгалтерії підрозділів;	
		3) платежі невиробничих підрозділів.		

1	2	3	4	5
924 “Адміністративні витрати, пов’язані з оплатою послуг”	9241 “Адміністративні витрати, пов’язані з оплатою послуг згідно кошторису”	За сферами відповідальності: 1) оплата послуг, наданих центральному офісу;	За місцями їх виникнення: - центральна бухгалтерія, відділ кадрів;	Оплата комунальних послуг, послуги судів (сплата державного мита, претензії тощо), послуги банку, спеціалістів, навчальних закладів тощо.
	9242 “Відхилення фактичних адміністративних витрат, пов’язаних з оплатою послуг, від кошторисних”	2) оплата послуг, наданих виробничим підрозділам;	- бухгалтерії підрозділів.	
		3) оплата послуг, наданих невиробничим підрозділам		

Облік на рахунку 92 “Адміністративні витрати” доцільно вести на основі нормативного методу обліку, тобто розмежовувати облік адміністративних витрат згідно кошторису та їх відхилень, як це демонструє табл. 2.6, а саме: спочатку відображати витрати за дебетом рахунків згідно кошторису (9211, 9221, 9231, 9241) та кредитом відповідних рахунків (20, 66, 65 тощо), а потім – за дебетом рахунків з обліку відхилень (9212, 9222, 9232, 9242) – у випадку перевищення кошторису, і за кредитом – у випадку економії, тобто аналогічно до методики обліку виробничих витрат, запропонованої у підрозділі 2.2 даної дисертаційної роботи. В кінці звітнього періоду фактичні адміністративні витрати (сума кошторисних витрат і відхилень) необхідно списувати з кредиту рахунка 92 “Адміністративні витрати” в дебет рахунка 79 “Фінансові результати”. При автоматизації облікових процесів така методика обліку адміністративних витрат дозволяє виявляти всі відхилення від складеного кошторису й оперативно встановлювати причини чи винуватців без додаткових затрат часу та праці.

У ринкових умовах господарювання все більшого значення набувають витрати на збут, які відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” є витратами підприємства, пов’язаними з реалізацією продукції (товарів), утриманням підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), на рекламу, доставку продукції споживачам тощо [165, с. 19]. Витратами на збут продукції лісогосподарських підприємств є витрати пакувальних матеріалів, витрати на

ремонт тари, на рекламу та маркетингові послуги (участь у виставках, аукціонах тощо), на відрядження працівників збуту, на транспортування та страхування готової продукції й інші послуги, передбачені в договорі постачання; утримання основних засобів, що забезпечують збут продукції (ремонти, модернізація, реконструкція); оплата праці та комісійні винагороди працівникам збуту (інженерам з реалізації, інженерам з постачання, експедиторам, декларантам, технічним працівникам на залізничних станціях “франко-вагон відвантаження” тощо) з відрахуваннями на соціальне страхування, а також інші витрати, пов’язані зі збутом продукції.

Основне правило успішного функціонування підприємств в умовах ринку – виробляти те, що на даний час користується попитом у споживачів. Тому потреба формування маркетингової стратегії постала і перед підприємствами лісового господарства. Вони стають все більше залежними від достовірності та повноти інформації про ринки збуту, а це, в свою чергу, зумовлює появу маркетингових витрат.

Як справедливо стверджує М. С. Пушкар, в обліку слід розмежовувати витрати, пов’язані з доведенням існуючої продукції до споживача (тара, упаковка, вантажні роботи, транспортування продукції до споживача, складування, витрати на утримання складів, магазинів, торгового персоналу тощо) та маркетингові витрати, пов’язані із вивченням і стимулюванням попиту та розширенням частки ринку виробника [174, с. 362]. Відповідно до даного твердження можна зробити висновок, що сукупність витрат на збут підприємства складається зі збутових і маркетингових витрат. Такий концептуальний підхід до обліку витрат на збут зумовлює необхідність докорінної перебудови діючої методики їхнього обліку на підприємствах лісового господарства, які обліковують їх відповідно до класифікації, передбаченої П(С)БО 16 “Витрати”, що не передбачає розмежування статей збутових і маркетингових витрат.

Реалізація продукції підприємств лісового господарства на вітчизняних і зарубіжних ринках, яка здійснюється відділом збуту та структурними підрозділами лісогосподарського – центрами збуту, зумовлює потребу у відокремленому відображенні витрат зі збуту в обліку. Для підвищення його аналітичності доцільно використовувати відповідні рахунки. Викладені підходи до обліку витрат на збут покладені в основу побудови системи рахунків їх обліку (табл. 2.7).

Система рахунків обліку витрат на збут продукції підприємствами лісового господарства (розробка автора)

Назва рахунків				
I-го порядку	II-го порядку	III-го порядку	IV-го порядку (n-номер структурного підрозділу)	V-го порядку (n-номер структурного підрозділу)
93 Витрати на збут	931 Збутові витрати	9311 Збутові витрати з реалізації продукції на вітчизняному ринку	9311n За структурними підрозділами (центрами збуту)	9311n1 Витрати на зберігання, навантаження, розвантаження та пакування продукції
				9311n2 Оплата праці та комісійні винагороди працівникам збуту з відрахуваннями на соціальне страхування
				9311n3 Витрати на відрядження працівників збуту
				9311n4 Утримання основних засобів, що обслуговують збут продукції
				9311n5 Витрати на транспортування, перевезення і страхування продукції та інші послуги, передбачені договором постачання
				9311n6 Витрати на охорону праці
				9311n7 Податки, збори зі збуту продукції на вітчизняному ринку
				9311n8 Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції на вітчизняному ринку
	9312 Збутові витрати з реалізації продукції на зарубіжному ринку	9312n За структурними підрозділами (центрами збуту)	9312n1 Витрати на зберігання, навантаження, розвантаження та пакування продукції	
			9312n2 Оплата праці та комісійні винагороди працівникам збуту з відрахуваннями на соціальне страхування	
			9312n3 Витрати на відрядження працівників збуту	
			9312n4 Витрати на транспортування, перевезення і страхування продукції та інші послуги, передбачені договором постачання	
			9312n5 Податки, збори зі збуту продукції на зарубіжному ринку	
			9312n6 Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції на зарубіжному ринку	
	932 Маркетингові витрати	9321 Маркетингові витрати з реалізації продукції на вітчизняному ринку	9321n За структурними підрозділами (центрами збуту)	9321n1 Витрати на рекламу
				9321n2 Витрати на маркетингові послуги
				9321n3 Інші витрати, пов'язані з маркетинговою діяльністю на вітчизняному ринку
		9322 Маркетингові витрати з реалізації продукції на зарубіжному ринку	9322n За структурними підрозділами (центрами збуту)	9322n1 Витрати на рекламу
9322n2 Витрати на маркетингові послуги				
9322n3 Інші витрати, пов'язані з маркетинговою діяльністю на зарубіжному ринку				

Запровадження ведення обліку витрат на збут продукції підприємств лісового господарства в умовах повної його автоматизації відповідно до системи рахунків, наведеної в табл. 2.6, дозволить отримувати інформацію про формування фінансового результату не лише в цілому по підприємству, але й за окремими його підрозділами – центрами збуту продукції (товарів, робіт, послуг) і сприятиме підвищенню ефективності роботи працівників зі збуту та маркетингу.

Поряд з адміністративними витратами, витратами на збут вагому частку у сукупних витратах операційної діяльності займають інші операційні витрати, до яких відносять витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованих виробничих запасів, іноземної валюти, сумнівні та безнадійні борги, втрати від операційної курсової різниці, знецінення запасів, нестачі та втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойки й інші витрати операційної діяльності, які обліковують на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”. Для отримання необхідної інформації стосовно таких операційних витрат потрібно раціонально організувати їх аналітичний облік в розрізі окремих субрахунків, а всередині них – за окремими операціями. Деякі операційні витрати потребують відображення за структурними підрозділами підприємства чи відповідальними особами для забезпечення контролю та недопущення їх в майбутньому. Зокрема нерідко значні суми складають сплачені штрафи за допущені лісопорушення, відмова від вагонів згідно заявки, безнарядний відпуск деревини та ін., а також пені, неустойки в зв’язку з порушенням господарських договорів, затримкою оплати розрахункових документів. Така схема обліку інших операційних витрат полегшить складання як внутрішньої (управлінської) звітності для потреб менеджменту підприємства, так і зовнішньої – Звіту про фінансові результати та Приміток до фінансової звітності.

До інших операційних доходів відносять доходи: від реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів; операційної оренди активів; операційної курсової різниці; списання кредиторської заборгованості, безоплатно одержаних оборотних активів; одержані штрафи, пені, неустойки; відшкодування раніше списаних активів, а також інші доходи від операційної діяльності. Підприємства лісового господарства

значну частину своєї продукції експортують, зокрема частка експорту деревини (лісоматеріалів круглих, техсировини, дров) лісогосподарських підприємств Тернопільської області в загальному об'ємі реалізації у 2008 році згідно проведених розрахунків (додаток Р) становить близько 33%. Відповідно реалізація іноземної валюти, якою розраховуються експортери (обліковується на рахунку 711), а також позитивна операційна курсова різниця (рахунок 714) є важливим джерелом доходу підприємств лісового господарства. Крім того, в процесі господарської діяльності підприємства можуть виявляти лишки продукції лісозаготівлі та продукції переробки, які зараховуються до складу інших доходів від операційної діяльності (рахунок 719), а також відшкодовувати раніше списані нестачі при виявленні винної особи (рахунок 716). Відповідно до проведених розрахунків (додаток С), частка інших операційних доходів у загальній сумі отриманих доходів підприємствами лісового господарства Тернопільської області у 2008 році становила близько 34%, тобто вони є другим за значимістю джерелом доходу даних підприємств після доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Тому важливо організувати облік інших операційних доходів так, щоб вони в повній мірі були відображені як в первинній документації, так і в звітності – фінансовій, податковій, управлінській, а також враховані при визначенні кінцевого результату.

З урахуванням описаних аспектів обліку витрат і доходів операційної діяльності лісогосподарських підприємств і пропозицій з їх удосконалення побудовано схему визначення фінансового результату (рис. 2.5).

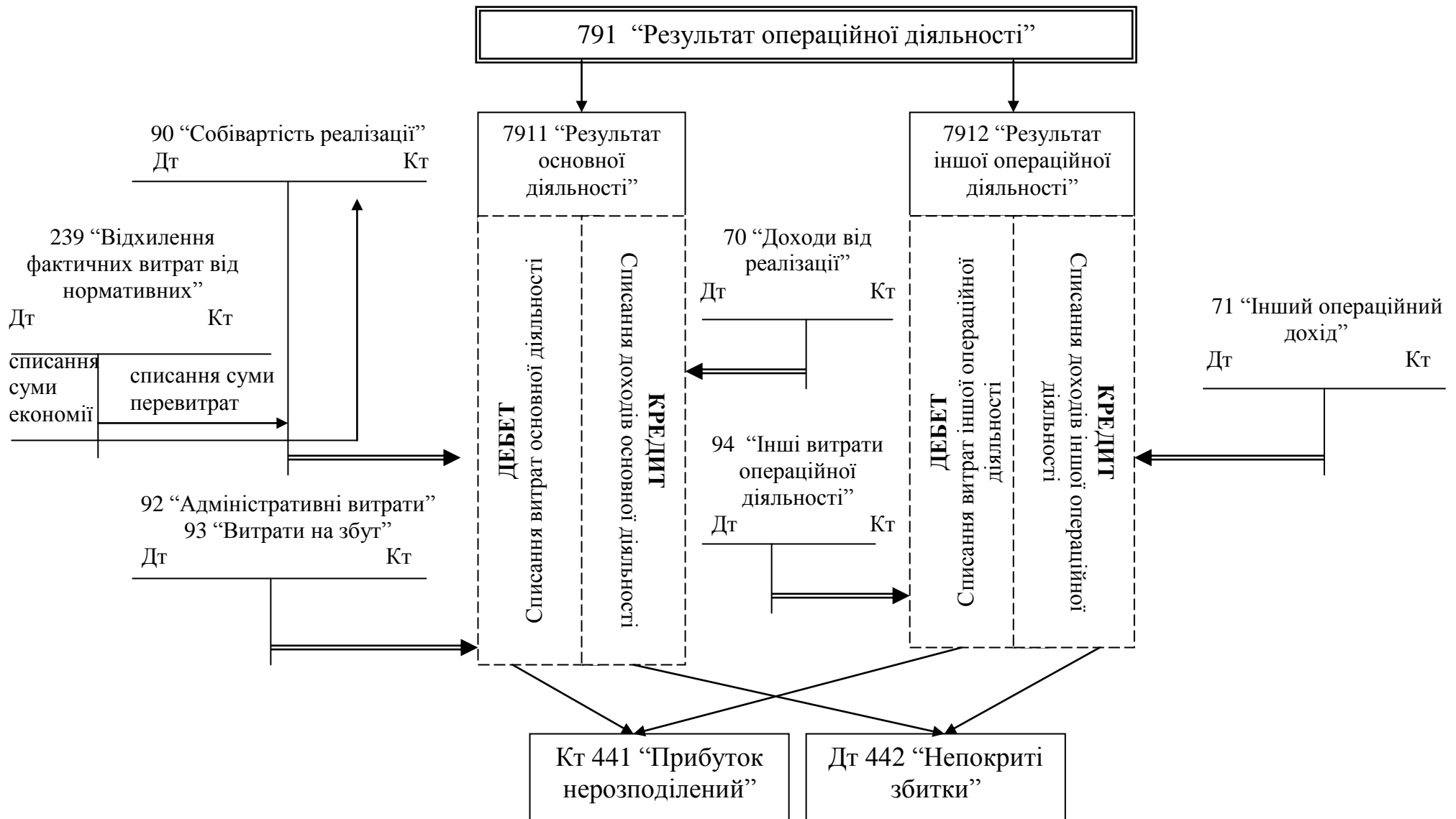


Рис. 2.5. Методика формування фінансових результатів операційної діяльності лісогосподарських підприємств на основі нормативного методу обліку витрат (розробка автора)

Як демонструє рис. 2.5, на дебет рахунка 7911 “Результат основної діяльності” необхідно списувати витрати основної діяльності з кредиту рахунків 90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”. Відповідно на кредит рахунка відносити доходи від основної діяльності з дебету рахунка 70 “Доходи від реалізації”. Різниця між дебетовим та кредитовим оборотами на рахунку 7911 є прибутком (якщо сума за кредитом перевищує суму за дебетом) чи збитком (якщо сума за дебетом перевищує суму за кредитом) у результаті основної (виробничо-збутової діяльності).

На дебет рахунка 7912 “Результат іншої операційної діяльності” слід списувати витрати іншої операційної діяльності з кредиту рахунка 94 “Інші витрати операційної діяльності”, а на його кредит – доходи від іншої операційної діяльності з дебету рахунка 71 “Інший операційний дохід”. При перевищенні суми за кредитом від суми за дебетом на рахунку 7912 підприємство фіксує прибуток від іншої операційної діяльності, у протилежному випадку – збиток від іншої операційної діяльності.

Результати операційної діяльності відображаються на рахунку 44 “Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)”, причому прибутки від основної та іншої операційної діяльності необхідно списувати відповідно з дебетів рахунків 7911 і 7912 в кредит рахунка 441 “Прибуток нерозподілений”, збитки – з кредитів 7911 і 7912 в дебет рахунка 442 “Непокриті збитки”.

Як свідчать результати наших досліджень, з метою отримання оперативної та точної інформації про фінансові результати підприємств потрібно чітко розмежовувати їх за видами діяльності, що зумовлює потребу у змінах організації та методики їх обліку. Практичне використання підприємствами запропонованих пропозицій стосовно удосконалення організаційно-методичних аспектів обліку фінансового результату операційної діяльності лісогосподарських підприємств дозволить без додаткових часових і трудових затрат оперативно отримувати інформацію про результати їх діяльності в розрізі, необхідному для потреб управління.

2.4. Формування звітності про операційні витрати, доходи та прибуток

Стрімкий розвиток науково-технічних і соціально-економічних взаємозв'язків супроводжується зростанням у геометричній прогресії інформаційного забезпечення згідно нових вимог управлінської діяльності, які визначаються ускладненням господарських процесів при здійсненні розширеного відтворення. Досвід економічно розвинутих країн засвідчує, що саме завдяки належному інформаційному забезпеченню запитів управління на відповідних рівнях його ієрархії досягається значний приріст економічної ефективності управлінських рішень. Певна річ, при цьому першочергове значення приділяється не тільки обсягу інформації, але і її якості, вимоги до якої ще більше посилюються. Тому роль інформаційного забезпечення управлінської діяльності з розвитком суспільного виробництва, як зазначає П. Я. Хомин, значно зростає [223, с. 8].

Цей процес не оминув і системи управління підприємств лісового господарства. Зростання значення інформаційного забезпечення, невід'ємною складовою якого є звітність, зумовлює потребу її удосконалення з метою створення такої інформаційної системи, яка б задовольняла потреби управління як на мікрорівні (безпосередньо на лісогосподарських підприємствах), так і на макрорівні – тобто в системі управління лісовою галуззю (ДКЛГУ, ОУЛМГ). Як влучно зауважує Л. М. Біла, звітність з одного боку є мірилом ефективності управління для будь-якого користувача (внутрішнього або зовнішнього), а з іншого – базою для прийняття рішень щодо збалансованого функціонування підприємства та його підрозділів [17, с. 90].

Звітність підприємств лісового господарства – це система показників, що відображає та характеризує їхню діяльність за певний період, узагальнюючи облікові дані. Результати дослідження складу звітності лісогосподарських підприємств та періодичності її формування узагальнені в додатку Т.

Звітність підприємства (додаток Т) можна диференціювати на внутрішню та зовнішню, беручи до уваги призначення та характер інформації, яка в ній наводиться. До зовнішньої відноситься фінансова, податкова, статистична та спеціальна звітність.

Метою фінансової звітності є надання всім потенційним користувачам необхідної інформації про фінансовий стан підприємства та його зміни, результати господарської діяльності, ефективність управління, а також, як зазначає В. Ф. Палій, міру відповідальності керівників за доручену справу [151, с. 20]. Зміни та доповнення до П(С)БО, які визначають зміст, призначення та порядок складання форм фінансової звітності, зумовлюють потребу в їх удосконаленні. На цьому наголошують у своїх працях багато науковців [100, с. 38; 222, с. 9-10; 36, с. 10-11; 242, с. 59; 56, с. 9; 231, с. 10-11]. Вирішення цієї проблеми, як зазначають Л. Янчева, І. Чернікова, С. Ляшенко, дасть змогу раціональніше, точніше й оперативніше формувати облікову інформацію для потреб статистики, аналізу, оподаткування й аудиту в управлінні діяльністю будь-якої організаційної структури господарювання [242, с. 59].

У межах цієї загальної проблеми нагальною потребою є вдосконалення форми фінансової звітності №2 “Звіт про фінансові результати”, оскільки вона надає користувачам інформацію про прибутковість підприємства загалом, а також про результати його діяльності за видами. Зміни механізму визначення фінансових результатів операційної діяльності, обґрунтовані у підрозділі 2.3, зумовлюють потребу відповідних змін у змісті Звіту про фінансові результати. Йдеться про такі зміни:

1) виділення статті “Результат основної діяльності”, що визначається як різниця між валовим прибутком/збитком і адміністративними витратами та витратами на збут, та присвоєння кодів рядків: 070 – прибуток, 075 – збиток;

2) виділення статті “Результат іншої операційної діяльності”, що визначається як різниця між іншими операційними доходами й іншими операційними витратами, та присвоєння кодів рядків: 090 – прибуток, 095 – збиток;

3) перегрупування та присвоєння кодів рядків таким статтям: 060 – “Адміністративні витрати”, 065 – “Витрати на збут”, 080 – “Інші операційні доходи”, 081 – “У т. ч. дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності”, 085 – “Інші операційні витрати”, 086 – “У т. ч. витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності”;

4) визначення фінансових результатів операційної діяльності (прибутку/збитку) як алгебраїчної суми результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності.

Змінену форму Звіту про фінансові результати, подано на рис. 2.6.

Складання та використання Звіту про фінансові результати з урахуванням запропонованих змін дозволить конкретизувати інформацію без надмірної її деталізації, що важливо для забезпечення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Незважаючи на значення фінансової інформації у забезпеченні потреб користувачів, вона не в змозі повністю їх задовольнити. Призначення податкової та спеціальної звітності полягає не тільки у вчасному та достовірному оповіщенні відповідних державних органів про нарахування та сплату податків, внесків і зборів, але й в доповненні даних, зафіксованих у фінансових звітах. Податкова, статистична та спеціальна звітність складаються із дотриманням принципів превалювання юридичної форми над економічним змістом, а фінансова – із дотриманням принципу превалювання економічного змісту над юридичною формою, оскільки, як зазначає Т. Кучеренко, повинна забезпечити релевантність інформації щодо можливостей підприємства генерувати економічні вигоди в умовах реального ринкового середовища [99, с. 23].

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
ЗА _____ рік _____		2009 р.	
Форма №2		Код за ДКУД 1801003	
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	12948	14691
Податок на додану вартість	015	(1370)	(1672)
Акцизний збір	020	()	()
	025	()	()
Інші вирахування з доходу	030	()	()
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	11578	13019
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(8902)	(9212)
Валовий:			
прибуток	050	2676	3807
збиток	055	()	()
Адміністративні витрати	060	(1285)	(1434)
Витрати на збут	065	(1039)	(1525)
Результат основної діяльності:			
прибуток	070	352	848
збиток	075	()	()
Інші операційні доходи	080	5839	6108
У т.ч. дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності	081		
Інші операційні витрати	085	(6098)	(6675)
У т.ч. витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності	086		
Результат іншої операційної діяльності:			
прибуток	090*		
збиток	095*	(259)	(567)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100	93	281
збиток	105	()	()

* Статті Звіту про фінансові результати, які перегруповано, та коди рядків, які змінено відповідно до обґрунтованих пропозицій

Рис. 2.6. Фрагмент Звіту про фінансові результати з урахуванням запропонованих напрямів його удосконалення (розробка автора)

Податкова звітність виникла порівняно недавно. Вона містить інформацію про об'єкт оподаткування та має специфічні ознаки, що дає змогу виділити її в окремий вид поряд із статистичною і фінансовою [224, с. 5].

В ринкових умовах господарювання зростає роль внутрішньої звітності, яка має характер комерційної таємниці, проте, як справедливо стверджує М. С. Пушкар, вона є найменш дослідженою у системі менеджменту, оскільки на практиці основна увага звертається на підсистему фінансового обліку, який регламентується державою, а інші підсистеми (управлінський облік і стратегічний облік) не регламентуються, і їм не приділяється достатньої уваги [175, с. 206]. Тому перед кожним підприємством постає необхідність у самостійному формуванні системи внутрішньої звітності відповідно до потреб менеджменту, враховуючи специфічні риси господарювання. При цьому варто брати до уваги твердження, сформульоване Л. М. Білою стосовно того, що система звітності, як і будь-яка система, складається з елементів, що знаходяться у взаємодії та підпорядковані досягненню однієї мети. Елементом системи звітності є її форма з набором певних показників. Виходячи із того, що окремі форми, знаходячись у взаємозв'язку, допомагають у досягненні загальної мети, доцільне їх об'єднання в окрему групу. Як результат, формується система звітності, що містить елементи, згруповані в ряд підсистем [17, с. 87].

У процесі дослідження постає потреба у розмежуванні часто вживаних науковцями як синоніми понять: “внутрішня звітність”, “внутрішня бухгалтерська звітність”, “управлінська звітність”. Всі три види означають носії інформації, призначені суто для внутрішніх користувачів, тобто менеджерів різних рівнів управління (в тому числі й обліковців, аналітиків) та інших працівників підприємства. Це нашо вхує на висновок, що поняття “внутрішня звітність” є ширшим за інші поняття й об'єднує їх у собі. Але постає питання чи можна вважати поняття “внутрішня бухгалтерська звітність” і “управлінська звітність” синонімічними, а якщо ні, то яка між ними різниця.

У підручнику Ф. Ф. Бутинця “Бухгалтерський управлінський облік” внутрішня бухгалтерська звітність трактується як звітність, яка складається

бухгалтером-аналітиком і подається як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління [27, с. 418], а управлінська – як звітність, яка складається управліннями різних рівнів і містить оцінку результатів діяльності та прогностичні напрями розвитку [27, с. 423]. На основі даних трактувань можна зробити висновок, що управлінська звітність має вищий ступінь значимості для менеджерів, оскільки має не статичний (як внутрішня бухгалтерська звітність), а динамічний характер. Проте в сучасних умовах господарювання із значним проривом у технічному забезпеченні обліковців зростають і вимоги до них. Тому тепер вони не тільки повинні вміти аналізувати показники та господарські ситуації, тобто виконувати функції аналітиків, а й на основі результатів аналізу спрогнозувати можливі результати діяльності підприємства та проінформувати про це керівництво.

Таким чином, в умовах інформатизації, глобалізації та інтенсифікації господарських процесів бухгалтери-аналітики перетворились на менеджерів з обліку, які, поряд з менеджерами інших служб, здійснюють реальне управління діяльністю підприємства. Отже, внутрішня бухгалтерська звітність трансформується в управлінську. Оскільки призначення внутрішньої й управлінської звітності однакове – забезпечення керівного персоналу підприємства інформацією, необхідною для ефективного управління діяльністю підприємства, то між ними зникає різниця, тому ці терміни правомірно вживати як синоніми.

Інформація, подана у внутрішній звітності, повинна надавати можливість керівникам приймати обґрунтовані управлінські рішення для вирішення не тільки поточних питань виробничо-фінансової діяльності підприємств, але й питань, розрахованих на перспективу. Вивчення практичної роботи підприємств лісової галузі дало змогу зробити висновок, що до складу їхньої внутрішньої звітності відноситься звітність, яку складають менеджери структурних підрозділів (лісництв, лісопильно-деревообробних цехів, нижніх складів, автотранспортних майстерень), а також звітність, яку складають менеджери центрального офісу (головний бухгалтер, головний економіст, головний інженер, головний лісничий

та ін.). Проте вона не виконує свого призначення, оскільки її дані часто запізнілі та мають низький рівень інформаційної значимості для менеджерів. Дану тезу підтверджуємо тим, що майже всі форми внутрішньої звітності лісогосподарського підприємства складаються відповідальними особами за підсумками місяця на підставі згрупованих документів і переважно вручну. Менеджери відповідних рівнів управління отримують їх на початку місяця, наступного за звітним, у письмовій формі. Таким чином, вона втрачає свою оперативність, має суто ретроспективний характер, а її показники – це лише числові значення, отримані внаслідок зведення даних первинних документів, також складених вручну безпосередньо на структурних підрозділах.

Форми внутрішньої звітності лісогосподарських підприємств, що складаються менеджерами структурних підрозділів регламентовані ДКЛГУ і майже не змінювались з часів командно-адміністративної економіки. Проте із перебудовою економічного устрою, змінилась психологія господарювання. Це, звичайно, торкнулось і підприємств лісової галузі, тому постає потреба у проведенні заходів із прискорення їхньої адаптації до умов ринку, оскільки цей процес значно затягнувся у часі. В даному контексті удосконалення системи внутрішньої звітності підприємств лісової галузі – одне із нагальних завдань, вирішити яке можливо за допомогою розробки й ефективного використання інформаційної моделі, яка би забезпечувала опрацювання облікових даних за допомогою відповідного програмного забезпечення для визначення звітних показників, а також використання методів аналізу з метою формування надійного підґрунтя для прийняття управлінських рішень. В основі побудови такої моделі повинні лежати науково обґрунтовані принципи.

Внаслідок вивчення та узагальнення результатів досліджень науковців [118, с. 90-91; 230, с. 21] можна сформулювати принципи складання внутрішньої звітності підприємства, до яких крім визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” загальноприйнятих принципів складання фінансової звітності, відносяться ще принципи динамічного балансу, реструктуризованості (наявність інформації про підприємство в цілому та

про його структурні підрозділи і господарські одиниці), своєчасності або оперативності, адресності (призначення для менеджерів різних рівнів управління), повноти й аналітичності інформації, багатоваріантності, доцільності, комплексності, стандартності (незмінності протягом планового (нормативного) періоду), мобільності (формування виходячи з мети управління), ієрархічності, економічності, цільового спрямування, конкретності, достатності для прийняття рішень.

При формуванні системи внутрішньої звітності потрібно враховувати такі концептуальні положення:

1) інформація у звітах повинна бути достовірною і представлена у зручній для користувача формі (у вигляді таблиць, діаграм, схем);

2) містити не тільки фактичні дані, а й планові або нормативні, що дає змогу приймати рішення щодо дотримання норм, нормативів, виконання планових завдань, виявляти причини відхилень і винних;

3) кількість звітів повинна бути не меншою від кількості структурних підрозділів і служб підприємства;

4) при розробці показників внутрішньої звітності необхідно враховувати конкретні завдання кожного структурного підрозділу та служби підприємства, їх технологічні й організаційні відмінності;

5) періодичність складання звітів залежить від інтенсивності господарських процесів, терміну актуальності інформації, поданої в них, і встановлюється керівником облікової служби та менеджерами різних ієрархічних рівнів;

6) форма та зміст звітів зумовлені потребами менеджменту, для задоволення яких вони складаються, і потребують періодичного перегляду у зв'язку зі зміною умов господарювання;

7) ступінь деталізації інформації, наведеної у внутрішньому звіті, повинен зменшуватись із зростанням ієрархічного рівня менеджера, якому він призначений: менеджерам нижчих рівнів потрібна детальніша інформація, ніж менеджерам вищих рівнів;

8) раціональна організація обліку на підприємствах на основі повної його автоматизації, що є запорукою успішного виконання завдання з формування якісної та оперативної звітності.

Форми внутрішніх звітів доцільно систематизувати в альбомі за розділами відповідно до виду діяльності, яку вони відображають: операційна, фінансова, інвестиційна, а в межах кожного розділу – за процесами виду діяльності. Зокрема звітність про операційну діяльність лісогосподарського підприємства повинна охоплювати звіти про процеси постачання (звіт про запаси сировини, звіт про кредиторську заборгованість, звіт про закупівлі тощо), виробництва (звіт по праці, заробітній платі та витратах на виробництво, звіт про заготівлю насіння, звіт про використання транспорту та механізмів, виробничий звіт про роботу лісопильно-деревообробного цеху тощо), збуту (звіт про запаси готової продукції, звіт про продаж, звіт про дебіторську заборгованість тощо). На основі такої звітності менеджери лісгоспу отримують інформацію стосовно витрат на виробництво та собівартості продукції (робіт, послуг), наявності готової продукції та її реалізації, доходи, прибутки або збитки від операційної діяльності тощо, що має велике значення для ефективного управління лісогосподарським підприємством.

У системі внутрішньої звітності підприємства важливими елементами є форми, що містять інформацію про виробничу собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг) та їх реалізацію, адміністративні витрати, витрати на збут та результати операційної діяльності. У дисертації розроблені форми звітності про собівартість продукції (роботи, послуги), доходи та прибутки від їх реалізації з урахуванням концептуальних положень внутрішньої звітності й особливостей діяльності лісгоспів.

Пропонована форма звітної калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) лісового господарства подана у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Пропонована форма звітної калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) лісогосподарських підприємств (розробка автора)

№ п/п	Статті витрат	Нормативні, грн.	% до загальної суми	Зміна норм витрат	Фактичні, грн.	% до загальної суми	Відхилення фактичних витрат від нормативних	
							сума, грн.	%
1	Матеріальні витрати (п.1.1+п.1.2+п.1.3-п.1.4-п.1.5)	1824,5	23,3	-	2997,9	32,7	1173,4	9,4
1.1	- сировина та матеріали (включаючи попневу плату)	750,7	9,6	-	1212,0	13,2	461,3	3,7
1.2	- купівельні матеріали, напів-фабрикати та комплектуючі вироби, роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	1073,8	13,7	-	1785,9	19,5	712,1	5,8
1.3	- паливо й енергія на технологічні цілі	-	-	-	-	-	-	-
1.4	- зворотні відходи (вираховуються)	-	-	-	-	-	-	-
1.5	- попутна продукція (вираховується)	-	-	-	-	-	-	-
2	Витрати на оплату праці (п.2.1+п.2.2)	489,8	6,2	-	213,3	2,3	-276,5	-3,9
2.1	- основна заробітна плата	423,7	5,4	-	184,4	2,0	-239,3	-3,4
2.2	- додаткова заробітна плата	66,1	0,8	-	28,9	0,3	-37,2	-0,5
3	Відрахування на соціальні заходи	182,2	2,3	-	79,3	0,9	-102,9	-1,5
4	Амортизація	100,4	1,3	-	18,7	0,2	-81,7	-1,1
4.1	- амортизаційні відрахування від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування	100,4	1,3	-	18,7	0,2	-81,7	-1,1
5	Інші витрати (п.5.1+п.5.2+п.5.3)	5246,1	66,9	-	5856,4	63,9	610,3	-3,0
5.1	- загальновиробничі витрати	1488,2	19,0	-	1550,0	16,9	61,8	-2,1
5.2	- витрати на утримання та експлуатацію устаткування (крім амортизаційних відрахувань від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування)	566,8	7,2	-	967,0	10,6	400,2	3,3
5.3	- витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти	739,8	9,4	-	743,6	8,1	3,8	-1,3
5.4	- інші виробничі витрати	2451,3	31,3	-	2595,8	28,3	144,5	-2,9
	Виробнича собівартість (п.1+ п.2+п.3+п.4+п.5)	7843,0	100	-	9165,6	100	1322,6	-

Звітну калькуляцію виробничої собівартості за формою, відображеною в табл. 2.8, можна робити і по окремих видах продукції (робіт, послуг) лісгосподарського підприємства. Її складання є заключним етапом нормативного методу обліку витрат, обґрунтованого у підрозділі 2.2, і забезпечує систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих норм. Групування витрат одночасно за статтями калькуляції й елементами дозволяє отримувати вичерпну інформацію для потреб планування необхідних факторів виробництва. Визначення відхилень фактичних витрат від нормативних у звітній калькуляції виробничої собівартості відображає динаміку та структуру витрат, що важливо для прийняття управлінських рішень. Таким чином, використання елементів нормативного методу обліку витрат при складанні звітної калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) лісгосподарського підприємства дозволяє забезпечити своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відхилень від встановленого технологічного процесу, змін складу витрачених сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо.

При визначенні повної собівартості продукції (робіт, послуг) лісгоспу, крім виробничої собівартості враховуються ще адміністративні витрати та витрати на збут, тому важливо мати достовірну інформацію про ці види витрат операційної діяльності, що можливе за умови їх повного відображення у спеціальних формах внутрішньої звітності. Вивчення практичної роботи підприємств лісового господарства Тернопільської області засвідчує, що менеджерами структурних підрозділів і центрального офісу така звітність не складається, що є значним недоліком в обліково-аналітичній роботі підприємств. З метою його усунення, розроблено форми звітності про адміністративні витрати (табл. 2.9) та витрати на збут (табл. 2.10).

Пропонована форма звіту про адміністративні витрати лісогосподарських підприємств (розробка автора)

№ п/п	Статті витрат	Фактичні		Кошторисні		Відхилення фактичних витрат від кошторисних	
		грн.	% до заг. суми	грн.	% до заг. суми	грн.	% до заг. суми
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Адміністративні витрати, пов'язані з утриманням і обслуговуванням апарату управління:	50106	59,38	48890	61,07	1216	-1,69
1.1	<i>Центральний апарат управління:</i>	47062	55,77	46000	57,46	1062	-1,69
1.1.1	дирекція	8272	9,80	7950	9,93	322	-0,13
1.1.2	господарська частина	2370	2,81	2120	2,65	250	0,16
1.1.3	відділ головного механіка	3560	4,22	3450	4,31	110	-0,09
1.1.4	лісогосподарський відділ	6320	7,49	6210	7,76	110	-0,27
1.1.5	планово-економічний відділ	7050	8,35	6900	8,62	150	-0,26
1.1.6	виробничий відділ	4630	5,49	4500	5,62	130	-0,13
1.1.7	бухгалтерія	7700	9,12	8000	9,99	-300	-0,87
1.1.8	відділ охорони праці	2050	2,43	1780	2,22	270	0,21
1.1.9	відділ кадрів	2600	3,08	2660	3,32	-60	-0,24
1.1.10	канцелярія	2510	2,97	2430	3,04	80	-0,06
1.2	<i>Апарат управління виробничих підрозділів:</i>	2120	2,51	1980	2,47	140	0,04
1.2.1	начальник(и) кінцевого складу	425	0,50	370	0,46	55	0,04
1.2.2	начальник(и) цеху	390	0,46	330	0,41	60	0,05
1.2.3	лісничі	560	0,66	450	0,56	110	0,10
1.2.4	бухгалтерія	387	0,46	370	0,46	17	-
1.2.5	лісники	120	0,14	150	0,19	-30	-0,05
1.2.6	майстри лісу	238	0,28	310	0,39	-72	-0,11
1.3	<i>Апарат управління невиробничих підрозділів:</i>	924	1,09	910	1,14	14	-0,04
1.3.1	керівники	458	0,54	420	0,52	38	0,02
1.3.2	бухгалтерія	323	0,38	340	0,42	-17	-0,04
1.3.3	працівники	143	0,17	150	0,19	-7	-0,02
2	Адміністративні витрати, пов'язані з утриманням основних засобів загальногосподарського призначення	18173	21,53	15100	18,86	3073	2,67
2.1	<i>Основні засоби центрального офісу:</i>	14153	16,77	15100	18,86	-947	-2,09
2.1.1	дирекції	9500	11,26	9250	11,55	250	-0,30
2.1.2	господарської частини	2100	2,49	2100	2,62	-	-0,13
2.1.3	відділу головного механіка	-	-	-	-	-	-
2.1.4	лісогосподарського відділу	-	-	-	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8
2.1.5	планово-економічний відділ	-	-	-	-	-	-
2.1.6	виробничого відділу	-	-	-	-	-	-
2.1.7	бухгалтерії	2553	3,03	2000	2,5	553	0,53
2.1.8	відділу охорони праці	-	-	-	-	-	-
2.1.9	відділу кадрів	-	-	-	-	-	-
2.1.10	канцелярії	-	-	-	-	-	-
2.2	<i>Основні засоби виробничих підрозділів, закріплені за:</i>	3270	3,87	1750	2,19	1520	1,69
2.2.1	начальником(и) кінцевого складу	2400	2,84	1750	2,19	650	0,66
2.2.2	начальником(и) цеху	-	-	-	-	-	-
2.2.3	лісничими	-	-	-	-	-	-
2.2.4	бухгалтерією	870	1,03	-	-	870	1,03
2.2.5	лісниками	-	-	-	-	-	-
2.2.6	майстрами лісу	-	-	-	-	-	-
2.3	<i>Основні засоби невиробничих підрозділів, закріплені за:</i>	750	0,89	-	-	750	0,89
2.3.1	керівниками	750	0,89	-	-	750	0,89
2.3.2	бухгалтерією	-	-	-	-	-	-
3	Адміністративні витрати, пов'язані зі сплатою податків, зборів та іншими передбаченими законодавством обов'язковими платежами	16070	19,04	16070	20,07	-	-0,01
3.1	платежі центрального офісу (бухгалтерія)	9780	11,59	9780	12,22	-	-0,63
3.2	платежі виробничих підрозділів (бухгалтерія)	4230	5,01	4230	5,28	-	-0,27
3.3	платежі невиробничих підрозділів (бухгалтерія)	2060	2,44	2060	2,57	-	-0,13
4	Адміністративні витрати, пов'язані з оплатою послуг	40	0,05	-	-	40	0,05
4.1	<i>оплата послуг, наданих центральному офісу;</i>	40	0,05	-	-	40	0,05
4.1.1	бухгалтерія	40	0,05	-	-	40	0,05
4.1.2	відділ кадрів	-	-	-	-	-	-
4.2	<i>- оплата послуг, наданих виробничим підрозділам (бухгалтерія)</i>	-	-	-	-	-	-
4.3	<i>- оплата послуг, наданих невиробничим підрозділам (бухгалтерія)</i>	-	-	-	-	-	-
	Всього	84389	100	80060	100	4329	-

Систематизація інформації про адміністративні витрати відповідно до облікових номенклатур форми, відображеної у табл. 2.9, забезпечить надання детальної інформації про розмір адміністративних витрат за сферами відповідальності (центральный апарат управління, апарат управління виробничих

підрозділів, апарат управління невиробничих підрозділів), а також за місцями їх виникнення та визначення відхилення фактичних витрат від кошторисних з метою розробки заходів з їх зменшення у випадку перевищення кошторису. Складання звіту про адміністративні витрати доцільно відносити до функціональних обов'язків менеджерів центрального офісу на підставі даних структурних підрозділів, оскільки він узагальнює показники по лісогосподарському підприємству в цілому.

Для отримання повної інформації про витрати на збут важливим є їх відображення як у внутрішній звітності кожного структурного підрозділу лісогосподарського підприємства, так і узагальнення в цілому по підприємству. Тому рекомендуємо складати звіт про витрати на збут продукції по кожному структурному підрозділі та узагальнюючий звіт – по лісогосподарському підприємстві загалом за формою, наведеною у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Пропонована форма звіту про витрати на збут продукції лісогосподарського підприємства (розробка автора)

Види витрат	Реалізація продукції на вітчизняному ринку, грн.			Реалізація продукції на зарубіжному ринку, грн.		
	За звітний період	За попередній період	Відхилення	За звітний період	За попередній період	Відхилення
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Збутові витрати	26135	25997	138	26880	27810	-930
Витрати на зберігання, навантаження, розвантаження та пакування продукції	1230	2170	-940	5430	4370	1060
Оплата праці та комісійні винагороди працівникам збуту з відрахуваннями на соціальне страхування	2750	3120	-370	-	-	-
Витрати на відрядження працівників збуту	650	740	-90	-	-	-
Утримання основних засобів, що обслуговують збут продукції	-	-	-	-	-	-
Витрати на транспортування, перевезення і страхування продукції та інші послуги, передбачені договором постачання	40735	39840	895	14250	15340	-1090
Витрати на охорону праці	770	-	770	-	-	-

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Податки, збори зі збуту продукції	-	-	-	7200	8100	-900
Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції	-	127	-127	-	-	-
Маркетингові витрати	2340	3750	-1410	2100	950	1150
Витрати на рекламу	-	3750	-3750	2100	950	1150
Витрати на маркетингові послуги	2340	-	2340	-	-	-
Інші витрати, пов'язані з маркетинговою діяльністю	-	-	-	-	-	-
Витрати на збут (всього)	28475	29747	-1272	28980	28760	220

Звіт про витрати на збут продукції лісогосподарських підприємств, розроблений відповідно до концептуального підходу розмежування збутових і маркетингових витрат, що є об'єктивною необхідністю в умовах господарювання за ринковими законами.

Розмір витрат на збут продукції перебуває у тісній залежності з обсягом її реалізації, яка поряд з іншими процесами операційної діяльності, потребує детального відображення у внутрішній звітності підприємства для потреб операційного та стратегічного управління. На основі пропозицій з удосконалення обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), обґрунтованих у підрозділі 2.2. даної дисертаційної роботи, розроблено форму звіту з реалізації продукції підприємств лісового господарства (додаток У). Складання цієї форми надасть можливість отримувати інформацію про всі види лісопродукції, що реалізуються як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках в абсолютних і відносних показниках, а також про отримання доходу (виручки) від реалізації та його зміни у звітному періоді відносно попереднього. Аналогічну форму можна застосовувати і до інших видів продукції (робіт, послуг) лісогосподарських підприємств.

На основі показників звіту з реалізації продукції, звіту про адміністративні витрати, звіту про витрати на збут, а також звітної калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) можливе узагальнення результатів операційної

діяльності лісгосподарських підприємств у пропонованій формі звіту про результати операційної діяльності (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Пропонована форма звіту про операційну діяльність лісгосподарських підприємств (розробка автора)

№ n/n	Статті	Показник за звітний період	Плано- вий показник	Показник за поперед- ній період	Відхилення	
					звітних показни- ків від планових	показників за звітний період від попереднього
1	2	3	4	5	6	7
1	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	387900	396000	390100	-8100	-2200
2	Податок на додану вартість, грн.	64650	66000	65017	-1350	-367
3	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (п.1-п.2), грн.	323250	330000	325083	-6750	-1833
4	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	154667	159300	148500	-4633	6167
5	Адміністративні витрати, грн.	84389	80060	81200	4329	3189
6	Витрати на збут, грн.	57455	60200	58507	-2745	-1052
7	Прибуток/збиток від основної діяльності, грн. (п.3-п.4-п.5-п.6)	26739	30440	36876	-3701	-10137
8	Інші операційні доходи	23276	24000	28483	-724	-5207
9	Інші операційні витрати	22469	21000	27310	1469	-4841
10	Прибуток/ збиток від іншої операційної діяльності	807	3000	1173	-2193	-366
11	Результат операційної діяльності (прибуток/збиток)	27546	33440	38049	-5894	-10503

Складання менеджерами центрального офісу лісгосподарських підприємств звіту про операційну діяльність лісгосподарських підприємств, є заключним етапом обліку процесів виробничо-збутової та іншої операційної діяльності лісгоспів і характеризує ефективність їх менеджменту та маркетингу.

Узагальнюючи матеріал даного розділу, варто наголосити, що якісна звітність формується тільки у тому випадку, коли всі її форми складені на основі

достовірних даних обліку, тобто аналітичних рахунків, субрахунків і синтетичних рахунків, а це, в свою чергу, залежить від ефективності організації обліку. Грунтуючись на попередніх висновках, можемо стверджувати, що визначальною умовою формування оперативних і достовірних звітів є автоматизоване ведення обліку й електронний документообіг. Впровадження розробленої нами системи внутрішньої звітності про виробничо-збутову діяльність лісогосподарського підприємства на підставі даних автоматизованого обліку дозволить отримувати оперативну інформацію про витрати та доходи як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому та здійснювати аналіз відхилень від планових, нормативних чи кошторисних показників, що є надійною основою прийняття ефективних управлінських рішень.

Висновки до розділу 2

У результаті дослідження організаційно-методичних аспектів обліку витрат, доходів і фінансових результатів операційної діяльності лісогосподарських підприємств автором зроблено такі висновки:

1. На лісогосподарських підприємствах доцільно використовувати комбіновану форму організації обліку з високим ступенем децентралізації, враховуючи їх особливості (зокрема розміщення на значних відстанях від центральної бухгалтерії окремих структурних підрозділів).

2. Організація обліку витрат і доходів підприємства – це діяльність керівника (власника) підприємства та керуючого його обліковою службою, спрямована на формування та реалізацію ефективної витратно-дохідної політики, яка ґрунтується на принципах економічності, оперативності, якості та недопущенні зловживань. З метою вдосконалення організації обліку витрат і доходів від операційної діяльності підприємства облік необхідно здійснювати на засадах повної автоматизації.

3. Напрямами раціональної організації обліку витрат і доходів операційної діяльності лісогосподарських підприємств є: упорядкування облікового процесу відповідно до комбінованої форми організації обліку з високим ступенем децентралізації, що передбачає автоматизоване документування й оцінку виробничих, збутових та інших процесів операційної діяльності безпосередньо на місцях виникнення витрат і доходів (тобто на структурних підрозділах); оптимізація структури облікової служби; забезпечення її працівників умовами для продуктивної праці на основі автоматизації облікового процесу.

4. Лісогосподарським підприємства доцільно використовувати попроцесний метод калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат, що передбачає систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих норм. Для практичного впровадження розроблено систему рахунків обліку витрат виробництва, на основі якої можливо обліковувати відхилення фактичних витрат від нормативних за кожною статтю калькуляції (робіт, послуг) лісогосподарського підприємства, а також узагальнювати їх за звітний період.

5. Впроваджуючи попроцесний метод калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат, необхідно враховувати комплексний характер лісосічного фонду, оскільки отримання кількох видів деревної сировини різної якості, одномоментне виникнення виробничих витрат по всіх лісопродуктах в конкретній технологічній фазі, зумовлюють труднощі при визначенні виду відхилень. Тому даний метод слід орієнтувати на групування витрат за місцем їх виникнення, тобто за структурними підрозділами підприємства та фазами (процесами) виробництва, на яких організовується планування, нормування і облік витрат з метою їх контролю й управління.

6. Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) слід обліковувати за видами продукції лісового господарства (в тому числі і продукції побічного користування), товарів, робіт, послуг, а також за ринками їх збуту (вітчизняними та зарубіжними)). Такі методичні прийоми обліку збутових доходів дозволять отримати інформацію у достатньому обсязі та необхідному інформаційному зрізі для потреб менеджменту та маркетингу підприємства.

7. З метою отримання оперативної та точної інформації про фінансові результати підприємств потрібно чітко розмежовувати їх за видами діяльності. У дисертації обґрунтовано зміни в організації та методиці обліку результатів: пропонується ведення аналітичних рахунків 7911 “Результат основної діяльності” та 7912 “Результат іншої операційної діяльності” до рахунка 791 “Результат операційної діяльності”. Відповідно до цього обґрунтовані зміни змісту діючої форми Звіту про фінансові результати.

8. Внутрішня звітність лісогосподарських підприємств не виконує свого призначення, оскільки її дані часто запізнілі та мають низький рівень інформаційної значимості для менеджерів. Тому автором розроблено форми внутрішньої звітності, які містять інформацію про такі важливі обліково-аналітичні об’єкти, як виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, результати операційної діяльності лісгоспів.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ПРИБУТКУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Організація й інформаційне забезпечення аналітичної роботи на підприємстві для потреб управління

В ринкових умовах господарювання досягнення успіху підприємства залежить від якості управління ним. В енциклопедичній літературі управління розглядають як процес цілеспрямованого впливу суб'єкта управління на об'єкт для забезпечення його ефективного функціонування та розвитку, що в основному, відбиває психологічний аспект менеджменту [71, с. 552]. Суттєвим доповненням до цього загального визначення процесу управління зробили М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоурі, трактуючи поняття “управління” як процес планування, організації, мотивації та контролю, необхідний для того, щоб сформулювати і досягнути цілей організації [119, с. 38]. Д. Ру та Д. Сульє роблять акцент на тому, що управління є водночас наукою і мистецтвом ефективно використовувати обмежені наявні ресурси [182, с. 27]. Наведені дефініції свідчать про постійне поглиблення знань і різноманітність інтерпретацій щодо змісту управління.

В останні десятиліття в теоретичній і практичній економічній лексикон увійшов термін “менеджмент”, який, здебільшого, ототожнюють з терміном “управління” і вважають його іноземним відповідником. Так, Р. М. Пушкар і Н. П. Тарнавська прийшли до висновку, що існують певні відмінності в тлумаченні й застосуванні цих категорій, зокрема, використовуючи поняття “менеджмент”, мають на увазі фігуру менеджера – людину, суб'єкта управління, що діє у певній організації, а якщо ж мова йде про знеособлену систему управління (з невизначеною особистістю), то здебільшого застосовують термін “адміністрування”. Проте в загальному змісті – це терміни-аналоги [177, с. 13-14]. І. Н. Герчикова прийшла до аналогічного висновку, хоча й зазначає, що термін

“менеджмент” застосовують лише до управління соціально-економічними процесами на рівні фірми, яка функціонує в ринкових умовах, а термін “управління” застосовують до різних видів і сфер людської діяльності, органів управління [37, с. 11].

Теоретичні основи менеджменту впливають на організацію та методіку обліку витрат, доходів та фінансових результатів, оскільки вони задають напрям у зборі й обробці даних та отримання інформації для системи управління.

У процесі функціонування підприємства перед його менеджерами виникає потреба розв’язання поточних завдань і формування стратегії розвитку. Це зумовлює виділення в його системі управління підсистем операційного, тактичного та стратегічного менеджменту, кожна з яких вимагає оригінальної та різноманітної інформації (рис. 3.1).

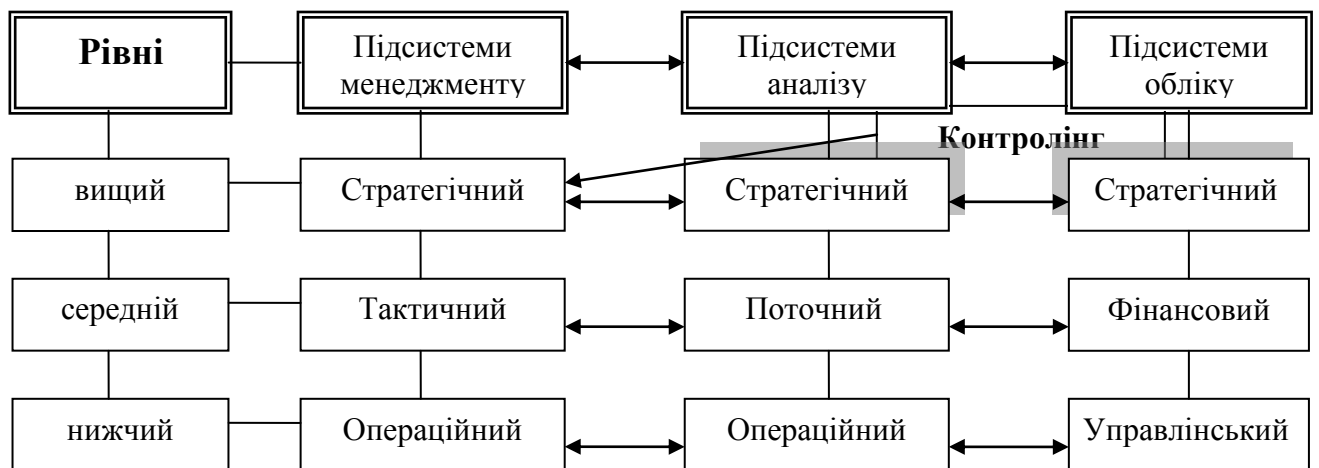


Рис. 3.1. Рівні менеджменту, аналізу й обліку підприємства (розробка автора)

Як демонструє рис. 3.1, діяльність будь-якого підприємства можна розглядати через призму трирівневої взаємодії, яка зумовлює виділення в системі його менеджменту трьох взаємопов’язаних підсистем (стратегічного, тактичного, операційного), що, в свою чергу, потребує формування обслуговуючих взаємопов’язаних між собою інформаційних підсистем – аналізу (стратегічного, поточного, операційного) й обліку (стратегічного, фінансового, управлінського).

Підсистеми стратегічного обліку й аналізу проектують систему контролінгу, що є інформаційною підсистемою стратегічного менеджменту підприємства.

Стратегічне управління підприємством є об'єктом дослідження багатьох зарубіжних і вітчизняних вчених. Їх наукові погляди на дану категорію узагальнені в додатку Ф.

Критичний аналіз дефініцій стратегічного управління (додаток Ф) свідчить, що дана категорія об'єднує сукупність дій менеджерів вищого рівня управління, пов'язаних із визначенням і досягненням концептуальної довгострокової мети підприємства.

Центральною ланкою стратегічного управління, тобто процесу прийняття і здійснення стратегічних рішень, є стратегічний вибір, заснований на зіставленні власного ресурсного потенціалу організації з можливостями та загрозами зовнішнього оточення, у якому воно діє [83, с. 7]. Здійснення стратегічного вибору підприємства та розробка відповідної системи стратегічних планів визначає вектор розвитку підприємства і є основним елементом процесу стратегічного управління, динаміку якого обумовлюють певні заходи організаційного забезпечення, що приводять до руху людські, матеріальні, фінансові, виробничі й інноваційні ресурси [60, с. 8].

Стратегія, за визначенням Г. Мінцберга, – це і плани на майбутнє, і моделі минулого [124, с. 39]. Для вибору стратегії необхідно враховувати поточні показники роботи підприємства, які є результатом тактичного й операційного управління і залежать від їх ефективності. Крім того, реалізація вибраної стратегії здійснюється за рахунок щоденного виконання кожним рівнем управління закріплених за ним функцій. З цього випливає, що здійснення стратегічного менеджменту неможливе без ефективного тактичного й операційного управління.

За рахунок тактичного менеджменту реалізується стратегія підприємства. Поняття “тактика”, яке, за твердженням російського науковця В. С. Соловйова найбільшою мірою відповідає функції керівництва, доцільно замінити поняттям “поточне управління”, що становить підсистему функціональної управлінської діяльності [194, с. 70]. Таким чином, можна зробити висновок, що тактичний

менеджмент підприємства – це сукупність дій, прийомів, методів, способів керівництва різних рівнів ієрархії управління, спрямованих на реалізацію стратегії та досягнення поставлених цілей.

Операційний менеджмент – це термін, що походить від англійського “Production and Operations Managements”, що в перекладі означає управління виробництвом [177, с. 353]. Беручи до уваги наукові погляди стосовно даної категорії узагальнені в додатку Ф.1, операційний менеджмент підприємства нами трактується як сукупність дій, прийомів, методів, способів менеджерів (здебільшого нижчої ланки) з управління окремими процесами на підприємстві відповідно до поточної та стратегічної мети.

Операційний, тактичний і стратегічний менеджмент підприємства перебувають у тісному взаємозв'язку та повинні бути взаємоузгодженими. Значна роль у цьому відводиться контролінгу, який, як демонструє рис. 3.1, є результатом інтеграції підсистем стратегічного обліку й аналізу. Ця обліково-аналітична система, як доводять науковці [205, с. 102], забезпечує необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень шляхом інтеграції процесів збору, обробки, підготовки, аналізу, інтерпретації інформації; надає інформацію для управління трудовими та фінансовими ресурсами; забезпечує стійкість підприємства на рівнях стратегічного та тактичного управління; сприяє оптимізації залежності “виручка – витрати – прибуток”. За твердженням Р. Манна, Е. Майера, контролінг – це система управління для забезпечення тривалого функціонування підприємством і його структурних підрозділів [112, с. 13]. О. О. Дегтярьова зауважує, що контролінг є системою управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства, тобто в економічному відношенні сукупність дій контролінгу – це система управління прибутком [47, с. 5]. М. С. Пушкар наголошує, що контролінг – це концепція ефективного управління економічним об'єктом з метою забезпечення його сталого та тривалого існування в постійно змінюваному середовищі [172, с. 12].

Проведений аналіз поглядів дослідників на сутність контролінгу та власне розуміння цієї категорії дозволив зробити висновок, що контролінг – це якісно

нова концепція управління підприємством, яка ґрунтується на підсистемах стратегічного обліку й аналізу та дозволяє ефективно функціонувати підприємству в умовах мінливого ринкового середовища. Тривалий строк лісогосподарського виробництва (від 60 до 200 або більше років) зумовлює виникнення ряду проблем при плануванні, управлінні та контролі діяльності лісових підприємств. Традиційні способи обліку та методи аналізу, успадковані від командно-адміністративного господарювання, стали малопритатними в умовах ринку та недостатньо забезпечують потреби менеджменту. Тому для підприємств лісового господарства доцільним є формування системи контролінгу на основі наявного обліково-аналітичного забезпечення. Проте постають питання: чи можна це зробити, використовуючи наявне технічне, кадрове, інформаційне забезпечення, і чи доцільно це з фінансової точки зору. Для обґрунтування відповідей, треба враховувати думки та рекомендації фахівців у даній сфері. Зокрема М. С. Пушкар та Р. М. Пушкар виділяють групи підприємств України, найбільш готових до практичного застосування системи контролінгу:

- перша група – підприємства з чисельністю працівників понад тисячу осіб і складною структурою управлінського апарату та виробничого процесу;

- друга група – господарюючі суб'єкти, які являють собою об'єднання (концерни, асоціації, консорціуми, спілки тощо);

- щодо третьої групи підприємств (з чисельністю працюючих 200-1000 чоловік), то, на думку вчених, в найближчому часі в них немає перспектив для впровадження контролінгу, проте зауважують, що є окремі винятки, коли контролінг здійснюють малі підприємства [175, с. 31].

За всіма ознаками лісогосподарські підприємства належать саме до останньої групи, але вони і є тими винятками, про які зазначають М. С. Пушкар та Р. М. Пушкар. Тобто усвідомлення потреби створення дієвої системи контролінгу на основі систем обліку й аналізу лісогосподарського підприємства є рушійною силою у структурних перетвореннях, які здатні забезпечити якісні зміни у їхній роботі. І це, за результатами наших досліджень, можна зробити, використовуючи наявне кадрове й технічне забезпечення та без додаткових витрат власних коштів

підприємств і державного фінансування. Шляхи вирішення проблеми впровадження контролінгу на підприємствах лісової галузі України висвітлені автором у тезах доповіді на конференції [146].

Для ефективного управління підприємством вирішальне значення має його інформаційна підтримка, яка, як зазначає В. Р. Лещій, набуває особливого значення в умовах спаду виробництва й економічної невизначеності [105, с. 53].

При зборі інформації необхідно забезпечити виконання таких умов:

- 1) правильність інформації (усунення викривлень, змін при записах і зберіганні);
- 2) мобільність інформації (швидке переміщення від місця отримання до місця її обробки);
- 3) простота збору та передачі (переміщення інформації);
- 4) економічність в процесі збору та передачі інформації;
- 5) доступність і використання технічних засобів [187, с. 141].

У наукових працях часто використовують терміни “дані”, “інформація”, “інформаційні ресурси” як поняття-синоніми, проте на основі проведених досліджень ми прийшли до висновку, що це не завжди правильно. Ф. Ф. Бутинець [29, с. 16], В. М. Мельник [117, с. 41], М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар [175, с. 116], стверджують, що дані отримують в результаті фіксації змін у процесах і явищах, а інформація накопичується шляхом відповідної обробки даних. На основі цього твердження нами розроблено модель трансформації даних в інформаційні ресурси лісгосподарського підприємства (рис. 3.2).

Дослідження цієї проблеми дають можливість зробити висновок, що сукупність розрізнених даних, зафіксованих у документах, внаслідок їх відповідної обробки трансформують для задоволення потреб користувачів у різні види інформації (економічну (планову, нормативну, облікову, звітну), технічну, технологічну, юридичну, екологічну тощо) (рис. 3.2), які в сукупності, в свою чергу, формують інформаційні ресурси підприємства.



Рис. 3.2. Модель трансформації даних в інформаційні ресурси лісгосподарського підприємства (розробка автора)

Забезпечення потреб менеджерів стратегічного, тактичного й операційного рівнів управління в достовірній і своєчасній інформації у потрібному зрізі можливе за умови розвинутої системи аналізу на підприємстві та застосування спеціальних методів. Розробка спеціальних методів економічного аналізу базується на науково обґрунтованій класифікації його видів, що зумовлена потребами практики управління. В її основі – групування функцій управління, оскільки економічний аналіз є необхідним елементом виконання кожної з них [12, с. 189]. Проблеми класифікації видів економічного аналізу досліджувалися багатьма вченими, зокрема М. І. Бакановим, А. Д. Шеретом [12], П. Я. Поповичем [169]; Є. В. Мнихом [127]; Г. В. Савицькою [186]; Т. Д. Костенко, Є. О. Підгорою [94]; В. М. Серединською, О. М. Загородною, Р. В. Федоровичем

[188]; С. І. Шкарабаном, М. І. Сапачовим [238] та ін. Критерії класифікації видів економічного аналізу, що пропонується науковцями, та їх обґрунтування узагальнено в додатку Х.

Дослідження діяльності лісогосподарських підприємств свідчить, що на практиці види аналізу, і зокрема операційний, поточний, стратегічний, функціонально-вартісний, комплексний у чистому вигляді зустрічаються рідко, оскільки для щоденного прийняття управлінських рішень необхідна різноманітна інформація, яку можна отримати завдяки використанню різних видів аналізу та їх комбінації. Забезпечення інформаційних потреб менеджменту за рівнями, зображеними на рис. 3.1, можливе завдяки регулярному та своєчасному проведенню операційного, поточного та стратегічного аналізу, тому обґрунтування методики їх здійснення є одним із завдань дослідження.

При тривалому терміні процесу виробництва у лісовій галузі аналіз показників роботи підприємства за цілий рік не може дати вичерпної інформації про ефективність і рентабельність окремих лісогосподарських заходів. Про це можна робити висновки тільки після кількох років господарювання. Тому аналіз господарської діяльності підприємств лісової галузі доцільно проводити в такі терміни: за зміну, добу, декаду, місяць – операційний; за квартал, рік – поточний; один раз в рік, три, п'ять чи десять років – стратегічний. Таким чином, вміле поєднання аналізу стратегії розвитку підприємства, операційного аналізу виробничо-господарських показників з аналізом його роботи за тривалий період дозволяє використовувати його результати для пошуку резервів покращення роботи лісогосподарського підприємства та галузі в цілому.

Вивчення наукової літератури засвідчує відсутність однозначного тлумачення поняття “операційний аналіз”. Одне із визначень полягає в тому, що операційний аналіз – це аналіз негативного впливу цін на продукцію, роботи чи послуги, обсяги реалізації продукції, витрат і прибутку, які отримує підприємство за короткі терміни [181, с. 27]. Такі дефініції суттєво спрощують сутність і функції операційного аналізу, оскільки ставлять його на один щабель із будь-яким способом економічного аналізу. Досить глибоко вивчає цю категорію П. Я. Попович, який

пов'язує сутність операційного аналізу з функціями управління та визначенням мети та стратегії розвитку як підприємства загалом, так і його оперативно-господарської ланки – виробничих дільниць [170, с. 36].

Метою здійснення поточного аналізу є щоквартальна чи щорічна комплексна діагностика й оцінка результатів діяльності підприємства. Його вихідна аналітична інформація є базою для розробки стратегічного аналізу на тривалу перспективу.

Стратегічний аналіз – це засіб дослідження, який базується на реалізації системного та ситуаційного підходів до аналізу можливостей і факторів впливу на процес стратегічного управління. Метою стратегічного аналізу є опис, пояснення, прогноз об'єкта дослідження; підготовка множини альтернативних напрямів його розвитку; вибір конкретної стратегії і формування всієї системи стратегій [244, с. 12]. Він необхідний при складанні планів на 3-5 років, оскільки дозволяє зробити прогноз значень окремих економічних показників у майбутньому, врахувати вплив нових факторів, пов'язаних з новими технологіями та здатних відігравати вирішальну роль у майбутньому [94, с. 68]. Тому його необхідно здійснювати на постійній основі, а також за періодами планування та прогнозування.

Характеристика операційного, поточного та стратегічного видів аналізу подана в додатку Ц. Всі види аналізу мають власну мету, яка, в свою чергу, зумовлює вибір джерел інформації, масштабів і методів дослідження.

Вивчення практичної роботи лісогосподарських підприємств дозволило зробити висновок, що переважаючим є поточний аналіз і, в значно меншій мірі, – операційний. На підприємствах лісової галузі стратегічний аналіз, який дозволяє спроектувати показники розвитку об'єкта дослідження на основі його минулого та теперішнього стану за умови правильного підбору методичних прийомів, практично не здійснюється, що можна пояснити низьким рівнем обізнаності працівників планово-економічних відділів із сучасним науковим інструментарієм економічного аналізу та методиками його проведення. Таке застосування цих видів аналізу при аналітичних дослідженнях лісогосподарських підприємств не забезпечує їх практичну результативність, що є значним недоліком у їхній аналітичній роботі, який негативно впливає на ефективність управління.

Результативність аналізу господарської діяльності (операційного, поточного, стратегічного) багато в чому залежить від правильної його організації, котра має ряд вимог, і, за твердженням Г. В. Савицької, повинна ґрунтуватися на плановій основі, найновіших методиках, забезпечувати дієвість та ефективність аналітичного процесу [186, с. 68]. Аналітичну роботу необхідно здійснювати відповідно до науково обґрунтованої теоретичної концепції (висвітленої у підрозділі 1.3), чітко розподілити між виконавцями, раціонально спланувати, інформаційно та методично забезпечити, а її результати – відповідно оформлювати. Ці принципи повинні лежати в основі раціональної організації аналізу на підприємствах лісової галузі.

Здійснення аналізу господарської діяльності лісгоспу відноситься до функцій його планово-економічного відділу. Проведені дослідження на підприємствах лісового господарства засвідчують, що їхня управлінська структура була сформована за часів командно-адміністративної економіки, а функціональні обов'язки її працівників практично не змінилися до цього часу. Структура управління лісгоспів не адаптована до ринкових умов, що зумовлює необхідність її перегляду й уточнення, зокрема щодо формування дієвої аналітичної служби підприємства та визначення функціональних обов'язків її працівників.

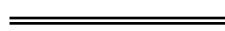
Вивчення практичної роботи підприємств лісової галузі свідчать, що для всебічного аналізу їх фінансово-господарської діяльності рівень освіти економістів часто недостатній (з огляду на специфіку лісгосподарської діяльності), тому до аналітичної роботи необхідно залучати фахівців інших відділів: бухгалтерії, лісгосподарського, виробничого та технічного, а також керівників структурних підрозділів.

Таким чином, ми зробили висновок, що до складу аналітичної служби лісгосподарського підприємства доцільно включати працівників планово-економічного відділу, спеціалістів інших відділів, а також керівників і бухгалтерів структурних підрозділів. Оптимальної формою організації аналізу господарської діяльності є децентралізована форма з чітким розподілом обов'язків між

виконавцями. Пропонована структура аналітичної служби лісгоспу та її організаційні зв'язки відображені на рис. 3.3.



Контур аналітичної служби лісгосподарського підприємства



Контур планово-економічного відділу лісгосподарського підприємства

Рис. 3.3. Пропонована структура аналітичної служби лісгосподарського підприємства та її організаційні зв'язки (розробка автора)

Як видно на рис. 3.3, до пропонованого складу планово-економічного відділу лісогосподарського підприємства входить економіст-нормувальник, економіст-аналітик і головний економіст-контролер. До обов'язків економіста-нормувальника доцільно включати визначення норм і нормативів, контроль за їх дотриманням, регулярний перегляд, обґрунтування їх зміни й аналіз відхилень фактичних показників від нормативних, що має велике значення для підвищення ефективності використання нормативного методу обліку витрат, обґрунтованого у підпункті 2.2.

З урахуванням організаційних зв'язків у структурі аналітичної служби економіст-аналітик повинен займатись аналітичними дослідженнями діяльності лісгоспу й узагальнювати їх результати у відповідних формах для потреб головного економіста-контролера та менеджерів підприємства різних рівнів управління. На головного економіста-контролера, який відповідно до наших пропозицій одночасно є керівником планово-економічного відділу й аналітичної служби, доцільно покласти відповідальність за організацію аналізу господарської діяльності підприємства, розподіл обов'язків між його виконавцями, формування і затвердження комплексного та тематичних планів аналітичної роботи, виробничих, фінансових планів, складання аналітичних звітів та інших документів, координацію окремих виробничих планів і складання загального плану на короткий термін і на перспективу, затвердження норм і нормативів, порівняння планових і фактичних показників в розрізі об'єктів контролінгу, коментарі відхилень, складання звітності для державних органів, подання зацікавленим службам, виконавцям, керівництву своєчасної та доречної інформації, обґрунтування дій, спрямованих на попередження негативних наслідків діяльності лісгоспу.

Таким чином, запропонована структура аналітичної служби лісогосподарського підприємства та схема аналітичної роботи (рис. 3.3) передбачає здійснення її усіма функціональними відділами підприємства, що забезпечує комплексність і сприяє глибокому вивченню господарської та фінансової діяльності, а також більш повному виявленню невикористаних резервів.

Серед важливих передумов дієвості й ефективності роботи аналітичної служби підприємства – її планування. На цьому етапі, складаючи комплексний і тематичні плани аналітичної роботи, визначають основні об'єкти аналізу, його мету, сукупність аналізованих показників, періодичність проведення, термін виконання, користувачів результатів, інформаційне та методичне забезпечення, розподіл між спеціалістами різних відділів. Розробку комплексного плану на лісогосподарському підприємстві доцільно здійснювати з виділенням розділів аналізу показників за видами його діяльності (операційною, фінансовою, інвестиційною) та відносити до функціональних обов'язків головного економіста-контрôлера, а розробку тематичних планів – до функціональних обов'язків керівників інших відділів підприємства (зокрема плану аналізу лісогосподарських показників – до обов'язків головного лісничого; плану аналізу показників виробництва, реалізації лісопродукції (інших видів продукції) та маркетингової діяльності – головного інженера; плану аналізу показників роботи персоналу лісгоспу – керівника відділу кадрів; плану аналізу використання основних засобів – головного механіка), але з обов'язковим погодженням головного економіста-контрôлера як керівником аналітичної служби.

Тематичні плани аналізу повинні відповідати єдиному комплексному плану аналізу на підприємстві. Вони відіграють велике значення у підвищенні ефективності аналітичної роботи підприємства, оскільки допомагають поглиблено вивчити основні аспекти його діяльності та вчасно виявити можливі загрози та проблеми господарювання, особливо, щодо підвищення собівартості продукції (робіт, послуг) лісогосподарських підприємств, погіршення фінансових результатів їх діяльності.

Дослідження організації аналітичної роботи на лісогосподарських підприємствах засвідчує відсутність комплексного та тематичного планування аналізу. Це є ще одним значним недоліком аналітичної роботи, що значно знижує її результативність, так як вона не повністю охоплює різні аспекти господарювання лісгоспу. Тому нами розроблено розділ “Аналіз операційної діяльності” комплексного плану в контексті теми дисертаційної роботи (додаток

Ш). Застосування розробленого комплексного плану аналізу операційної діяльності лісогосподарського підприємства, відображеного в додатку Ш, допоможе усунути наявні недоліки в їхній аналітичній роботі.

Важливе місце в організації аналізу господарської діяльності підприємства посідає його інформаційне та методичне забезпечення. Інформаційне забезпечення аналізу, за висновком П. Я. Поповича, є складовою системи інформаційного забезпечення управління, тому що аналіз – елемент, сходинка процесу управління. Таким чином, інформаційне забезпечення економічного аналізу – це система даних і способи їх обробки, що дають змогу виявити реальну діяльність об'єкта, який вивчається, дію чинників, що його визначають, а також можливості здійснення необхідних керівних дій [169, с. 63]. Побудова системи раціонального інформаційного забезпечення потребує визначення змісту необхідної інформації та добре функціонуючої комунікативної системи [84, с. 28]. Повну та всебічну характеристику джерел інформації економічного аналізу діяльності лісогоспів дано у підрозділі 1.3.

Аналіз господарської діяльності підприємства здійснюють на основі певної методики із урахуванням специфіки галузі. Методологічною основою аналізу господарської діяльності є діалектичний метод пізнання, за яким будь-яке явище розглядається у зв'язку і в взаємообумовленості, в русі та розвитку, з переходом кількісних змін у якісні. Як технічний прийом при аналізі лісогосподарських підприємств широко використовують метод порівняння результатів роботи підприємства за певний період з:

- 1) показниками плану;
- 2) аналогічними показниками, отриманими на цьому ж підприємстві за відповідний період минулих років;
- 3) показниками передових лісогосподарських підприємств, які працюють в аналогічних умовах.

Для отримання достовірних і наглядних показників впливу окремих факторів на результати роботи лісогосподарського підприємства широко використовують: групування показників по досліджуваному фактору, визначення середніх і

відносних величин (процентів, індексів, коефіцієнтів), формування аналітичних таблиць, діаграм, графіків, прийом ланцюгових підстановок і відносних різниць.

Орієнтація підприємств на стратегічний менеджмент потребує від системи управління нових методичних підходів та аналітичних інструментів, а тому, як слушно зауважує І. Парасій-Вергуненко, їх спектр значно розширюється, враховуючи збільшення напрямів дослідження, переорієнтацію на перспективне спрямування вивчення економічних процесів, комплексність дослідження всіх напрямів діяльності організації [155, с. 30]. За твердженням Є. В. Мниха: “Сучасний економічний аналіз повністю змінює свою парадигму – від оцінково-статистичного до пошуково-прогностичного і спрямовується на вибір оптимальних управлінських рішень в умовах невизначеності та ризику...” [128, с. 55], тому “...все більшого значення набуває трендовий аналіз прогнозування економічних циклів, оцінка діапазону допустимого коливання економічних показників, визначення необхідного та можливого зростання економічного потенціалу, в цілому і фінансових результатів зокрема” [127, с. 33].

Отже, стратегічне спрямування аналітичних досліджень на лісгосподарських підприємствах, необхідність яких обґрунтована вище, обумовлює потребу в удосконаленні діючої методики аналізу їх діяльності шляхом розширення спектру використовуваних прийомів.

Для того, щоб результати аналізу були корисними для прийняття управлінських рішень, вони повинні бути відповідним чином оформлені. Для цього можна використовувати як текстову форму подання інформації (аналітичний звіт, пояснювальна записка, довідки, висновки за результатами аналізу), так і нетекстову (аналітичні таблиці та графіки). На основі вивчення наукової літератури [24, с. 170-171; 186, с. 72-74], аналітичної роботи підприємств лісової галузі нами охарактеризовано форми подання інформації за результатами аналізу з урахуванням пропозицій щодо структури аналітичної служби лісгоспів (табл. 3.1.).

Таблиця 3.1.

Характеристика форм подання інформації за результатами економічного аналізу

Вид інформації	Форма подання інформації	Користувачі	Зміст	Відповідальний за формування
Текстова	довідка	внутрішні	Результати тематичного аналізу конкретних ділянок діяльності лісгоспу з коротким пояснювальним текстом.	Спеціалісти планово-економічного, лісгосподарського, виробничого, кадрового відділів, облікової служби.
	висновок	внутрішні	Відображення недоліків або досягнень стосовно конкретної ділянки діяльності лісгоспу, що підлягала тематичному аналізу, визначення незадіяних резервів та способів їх освоєння.	
	пояснювальна записка	зовнішні, внутрішні	Характеристика позитивних і негативних сторін діяльності лісгоспу за аналізований період, фактори (об'єктивні і суб'єктивні, внутрішні і зовнішні), що вплинули на виробничі і фінансові результати, пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і підвищення ефективності роботи лісгоспу в майбутньому.	Головний економіст-контролер
	аналітичний звіт	зовнішні, внутрішні	1) Загальна (вступна) частина (рівень розвитку лісгоспу, умови господарювання, характеристика асортиментної і цінової політики, конкурентоспроможність продукції тощо, зміни в обліковій політиці). 2) Аналітична частина (таблиці, графіки, діаграми, динаміка показників за кілька років (мінімум три), розшифровка агрегованих показників). 3) Заключна частина (висновки і пропозиції за результатами аналізу).	
Нетекстова	таблиці	внутрішні	Систематизована та узагальнена інформація, що вивчається, відображена в типовій аналітичній таблиці з постійним макетом без пояснювального тексту.	Спеціалісти планово-економічного, лісгосподарського, виробничого, кадрового відділів, облікової служби.
	графіки	внутрішні	Ілюстративний матеріал, який унаочнює інформацію, що вивчається	

Як показано в табл. 3.1, для відображення результатів аналізу можна використовувати різні за своїм змістом форми подання інформації, проте вони повинні бути без надмірної деталізації чи узагальнення. Від вибору оптимальної форми подачі результатів аналізу значною мірою залежить його ефективність і

дієвість, тобто практичне використання в управлінні підприємством. Для реалізації рекомендацій, розроблених на основі результатів аналізу та забезпечення ефективного функціонування підприємства, директор лісгоспу повинен видати наказ, обов'язковий до виконання всіма працівниками. Контроль за виконанням наказу доцільно доручити головному економісту-контролеру.

Таким чином, перед підприємствами лісового господарства постала потреба вдосконалення методичної бази аналізу та зміщення акцентів з поточного на операційний і стратегічний аналіз господарської діяльності. Тільки збалансована система цих видів аналізу у взаємозв'язку їх організації та методики забезпечить економічність і практичну результативність аналітичної роботи в цілому та буде надійною основою операційного, тактичного та стратегічного менеджменту лісгосподарських підприємств.

3.2. Методика аналізу операційних витрат і доходів

Алгоритм розв'язку аналітичних задач визначається методикою економічного аналізу, тобто сукупністю певних методів, прийомів і способів дослідження. За визначенням Г. В. Савицької, методика аналізу – це певна послідовність операцій, прийомів, дій і правил найдоцільнішого виконання аналітичної роботи. Найважливішим її елементом є інструментарій аналізу, тобто його технічні прийоми та способи [186, с. 24].

Методику економічного аналізу, за твердженням Є.В. Мниха, розробляють відповідно до таких основних вимог: 1) необхідність здійснення аналізу на основі ранжованих показників залежно від об'єкта аналітичних досліджень; 2) проведення економічного аналізу шляхом моделювання процесів, які становлять економічне середовище, і управління ним через налагодження алгоритмів зв'язку між різними показниками з урахуванням реальних зв'язків; 3) моделювання господарської діяльності через показники, які забезпечують потреби менеджменту [127, с. 93]. При цьому необхідно враховувати, що методика економічного аналізу

й окремих його об'єктів повинна забезпечувати потреби операційної, тактичної та стратегічної підсистем менеджменту та бути взаємоузгодженою з діючою на підприємстві методикою обліку.

Методичні інновації в обліку витрат і доходів операційної діяльності підприємств лісового господарства, запропоновані у другому розділі дисертаційної роботи, зумовлюють потребу в перегляді елементів діючої методики їх аналізу, оскільки зміщуються акценти з узагальненого відображення витрат і доходів в місяці, наступному за звітним, на поточне відображення їх за кожним місцем виникнення (бригадою, фазою, ділянкою, цехом, складом, лісництвом), у результаті чого значно спрощується процедура отримання інформації для здійснення операційного аналізу. Ведення обліку витрат виробництва лісгосподарських підприємств на основі нормативного методу обліку витрат, а також доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) відповідно до методичних прийомів, запропонованих у підрозділі 2.2, вирішує проблему, пов'язану з недосконалістю організаційно-методичного забезпечення операційного аналізу виробничо-збутових процесів і їх результатів кожним структурним підрозділом. Крім того, розроблена та обґрунтована нами система електронного документування фактів операційної діяльності підприємств (підрозділ 2.1) та внутрішньої звітності (підрозділ 2.4) на основі використання сучасної електронно-обчислювальної техніки та засобів зв'язку всіма структурними підрозділами лісгосподарського підприємства дозволяє аналізувати витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), її собівартості та доходів від реалізації не від випадку до випадку, використовуючи інформацію кварталних і річних звітів, а систематично відповідно до розробленої програми й алгоритмів.

Про доцільність широкого впровадження ЕОМ в діяльність господарюючих суб'єктів ще в 1979 році наголошували В. В. Сопко і М. П. Кульгавець [198, с. 104], проте цього принципу дотримуються не всі підприємства, в тому числі й лісгосподарські, про що свідчить той факт, що основна аналітична робота лісгоспів виконується спеціалістами після отримання кварталних і річних звітних

даних. Використання ж ЕОМ і відповідного програмного забезпечення відкриває перед працівниками аналітичної служби лісгоспів широкі можливості при вивченні фактів господарської діяльності, і, в першу чергу, що стосується операційного аналізу, а саме аналізу витрат за окремими місцями їх виникнення (фазою (процесом), бригадою, ділянкою, цехом, складом, лісництвом, відділом лісгосподарського підприємства).

Операційний аналіз витрат заготівлі деревини за фазами виробничого процесу лісгосподарським підприємством нами пропонується здійснювати щомісячно за кожним лісництвом для контролю за рівнем і динамікою витрат. Аналіз витрат за фазами лісозаготівлі ДП “Тернопільський лісгосп” на основі даних нарядів-актів на виконання робіт по вибірково-санітарних рубках у вересні 2009 року відображено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Операційний аналіз витрат за фазами лісозаготівлі (вибірково-санітарні рубки) ДП “Тернопільський лісгосп” за вересень 2009 року

Фази виробничого процесу	Лісництва														Всього по п-ву	
	Буданівське		Збараньке		Залозецьке		Мшанецьке		Микулинцьке		Теребовлянське		Скалатське			
	грн.	%	грн.	%	грн.	%	грн.	%	грн.	%	грн.	%	грн.	%	грн.	%
<i>I</i>	2		3		4		5		6		7		8		9	
Підготовчі роботи	251,3	4,0	56,2	2,9	36,5	3,9	61,9	2,2	34,7	4,5	15,4	4,5	4,5	1,3	460,5	3,4
Валка дерев	1385,1	22,0	165,3	8,4	72,3	7,7	194,3	6,7	55,7	7,2	23,6	6,9	41,0	11,5	1937,2	14,3
Обрубка, збір і спалювання сучків	528	8,4	201,7	10,3	88,1	9,4	504,1	17,5	121,1	15,6	39,9	11,7	74,2	20,8	1557,0	11,5
Трелювання хлестів	1385,1	22,0	443,3	22,6	249,3	26,6	763,4	26,5	177,9	23,0	79,3	23,3	40,1	11,2	3138,6	23,2
Розмітка хлестів, розкрій на сортименти	1955,2	31,1	309,2	15,7	134,2	14,3	391,5	13,6	137,6	17,8	42,0	12,3	80,3	22,5	3050,0	22,5
Зачистка сучків після розкрою	74,5	1,2	45,0	2,3	59,9	6,4	23,7	0,8	28,9	3,7	21,5	6,3	63,2	17,7	316,8	2,3
Штабелювання та навантаження деревини	703,9	11,2	745,0	37,9	296,8	31,7	940,6	32,7	219,2	28,3	119	34,9	53,7	15	3078,3	22,7
Всього витрат	6283,1	100	1965,7	100	937,1	100	2879,5	100	775,1	100	340,7	100	357	100	13538,4	100

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>
Кількість заготовленої деревини, м ³	155,3	66,1	46,2	113,0	36,4	12,9	20,2	450,1
Витрати (без попенної плати) по фазах лісозаготівлі на 1 м ³ заготовленої деревини	40,5	29,7	20,3	25,5	21,3	26,4	17,7	30,1

На основі даних табл. 3.2 можна зробити висновок, що найбільш витратомісткими фазами виробничого процесу лісозаготівлі (на прикладі вибірково-санітарних рубок) в аналізованому лісогосподарському підприємстві є трелювання хлестів (23,2%), їх розмітка та розкрій на сортименти (22,5%), а також штабелювання та навантаження деревини на лісовозний транспорт (22,7%), що зумовлено значними трудовими затратами та витратами паливно-мастильних матеріалів у процесі здійснення механізованих робіт. Частки витрат на виконання інших фаз виробничого процесу у загальній сумі виробничих витрат на вибірково-санітарні рубки у вересні 2009 року по ДП “Тернопільський лісгосп” є значно меншими та коливались від 2,3% (зачистка сучків після розкрою) до 14,3% (валка дерев бензопилами). З метою зменшення витрат на виконання найбільш трудомістких фаз виробничого процесу лісозаготівлі доцільно оновити фізично та морально застарілу техніку. На структуру витрат по фазах виробничого процесу лісозаготівлі великий вплив здійснює застосовувана підприємством технологія, тому її постійне вдосконалення сприятиме оптимізації їх структури та зменшенню загальної суми.

З метою точного визначення результатів діяльності структурних підрозділів лісогосподарського підприємства за звітний місяць у процесі операційного аналізу їх необхідно розглядати як окремі господарські одиниці. Вивчення результатів виробничо-збутової діяльності лісгоспу в розрізі його структурних підрозділів дозволяє зменшити чи взагалі уникнути непродуктивних витрат, безгосподарності та посилити відповідальність керівників за результати їхньої роботи. Тому нами

пропонується регулярне здійснення аналізу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та доходів від їх реалізації за місцями їх виникнення з метою визначення ефективності діяльності кожного структурного підрозділу лісогосподарського підприємства. На основі отриманих результатів можна робити узагальнення по всіх підприємствах галузі в області та приймати відповідні рішення.

Операційний аналіз витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та доходів від їх реалізації за місцями їх виникнення по лісогосподарських підприємствах Тернопільської області на основі даних журналів-ордерів 5, 5-1, 5-2, 5-3, 6 за вересень 2009 року відображено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та доходів від їх реалізації за місцями їхнього виникнення за вересень 2009 року (по лісогосподарських підприємствах Тернопільської області), тис. грн.

Підприємства	Площа під-в, тис. га	Місця виникнення								Всього		Відхилення (прибуток(+)/збиток(-))	Прибуток/збиток на 1 га площі, грн.
		Лісництва		Нижні склади		Цехи переробки		Непромислові господарства					
		витрати	доходи	витрати	доходи	витрати	доходи	витрати	доходи	витрати	доходи		
ДП “Бережанське лісомисливське господарство”	29,1	984,6	186,0	162,3	844,6	-	-	6,0	0,5	1152,9	1031,1	-121,8	-4,2
ДП “Бучацький лісгосп”	26,4	503,0	575,3	636,4	749,5	78,3	29,9	204,1	156,4	1421,8	1511,1	89,3	3,4
ДП “Кременецький лісгосп”	28,9	115,2	276,4	398,7	572,1	23,6	3,5	7,3	1,5	544,8	853,5	308,7	10,7
ДП “Тернопільський лісгосп”	23,7	301,1	335,0	184,1	123,3	79,1	7,3	8,9	0	573,2	465,6	-107,6	-4,5
ДП “Чортківський лісгосп”	35,5	103,6	298,3	443,0	680,1	110,2	132,3	171,4	60,0	828,2	1170,7	342,5	9,6
ДП “Тернопільський ЛСНЦ”	2,3	56,4	33,6	-	-	-	-	1,2	10,4	57,6	44,0	-13,6	-5,9
В цілому по підприємствах Тернопільської області	145,9	2063,9	1704,6	1824,5	2969,6	291,2	173,0	398,9	228,8	4578,5	5076,0	497,5	3,4

Дані таблиці 3.3 свідчать, що:

1) підприємства лісового господарства Тернопільської області у вересні 2009 року в результаті виробничо-збутової діяльності отримали 497,5 тис. грн. прибутку (3,4 грн. з 1 га площі). Проте окремі підприємства (ДП “Бережанське лісомисливське господарство”, ДП “Тернопільський лісгосп”, ДП “Тернопільський ЛСНЦ”) отримали збитки (відповідно 121,8 тис. грн., 107,6 тис. грн., 13,6 тис. грн.), що свідчить про неефективність їх господарювання у звітному місяці;

2) діяльність цехів переробки деревини та непромислових господарств підприємств області є збитковою, оскільки їх виробничі витрати у кілька разів перевищують реалізаційні доходи. Винятком є ДП “Чортківський лісгосп”, цех переробки якого отримав 22,1 тис. грн. прибутку (132,3 тис. грн.- 110,2 тис. грн.), та ДП “Тернопільський ЛСНЦ”, непромислове господарство якого отримало 9,2 тис. грн. прибутку (10,4 тис. грн.- 1,2 тис. грн.).

Аналіз витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) лісогосподарських підприємств Тернопільської області та доходів від їх реалізації за місяцями їх виникнення свідчить про неефективну виробничу програму підприємств. Тому перегляд виробничої стратегії підприємств лісової галузі – одне з найактуальніших питань їх розвитку й успішного функціонування.

На основі результатів операційного аналізу можливо оперативно впливати на формування собівартості лісопродукції. Проте, як свідчать результати вивчення роботи лісогосподарських підприємств Тернопільської області, її собівартість визначається після закінчення кварталу, тому й аналіз здійснюється у період, коли вплинути на її рівень вже неможливо. Значний часовий розрив між формуванням собівартості та її аналізом призводить до зниження його ефективності та значення для операційного управління. Тобто він не виконує свого головного призначення – надання необхідної інформації для прийняття дійових управлінських рішень, зокрема, щодо виявлення та запобігання перевитрат.

Витрати підприємства, які формують собівартість його продукції, робіт, послуг, вирішальним чином впливають на суму прибутку та рівень рентабельності виробництва. Тому виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних і планових, з’ясування причин цих відхилень, визначення резервів зниження

собівартості продукції, робіт, послуг і розробка заходів з їхнього використання є основними завданнями аналізу собівартості.

Результати дослідження методики аналізу собівартості продукції підприємств висвітлювали у наукових працях багато радянських учених, зокрема В. В. Сопко, М. П. Кульгавець [198, с. 104-129], П. М. Скрипник, А. П. Савченко, М.Г. Білопольський [191, с. 118-130], О. Ф. Аксененко, В. В. Новіков, В. І. Сидоров, А. Д. Шеремет [2, с. 130-206], Б. І. Майданчик, М. Г. Карпунін, Н. К. Моїсеєва [111, с. 6-45]. На основі опрацювання цих літературних джерел зроблено висновок, що собівартість продукції – це показник, який потребує не тільки постійного операційного аналізу для оперативного впливу на її рівень, але й вивчення динаміки за певний період з метою виявлення факторів, що впливають на нього, резервів його зниження, а також формування ефективної цінової політики підприємства. Таким чином, собівартість продукції – це один з найважливіших об'єктів поточного аналізу, що здійснюються на основі інформації за тривалий проміжок часу.

Аналізуючи собівартість продукції, необхідно розмежовувати її види. Продукція лісового господарства – різноманітна за технологією та строками виробництва і, як обґрунтовувалось у підрозділі 1.1, включає продукцію лісовирощування, лісогосподарського виробництва та лісозаготівлі. Товарна продукція лісогосподарських підприємств, від збуту якої вони отримують свій реалізаційний дохід, також неоднорідна за своїми якісними характеристиками та включає продукцію лісозаготівлі, переробки та непромислових господарств.

Величина доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) залежить від рівня цін на неї. Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств лісового господарства для встановлення співвідношення цін між сортами використовують комплексну якісну оцінку лісоматеріалів круглих. У відповідності з оцінкою сортам присвоюється ціновий коефіцієнт. Якість одного сорта приймається за базову, і йому, як еталону, присвоюється коефіцієнт одиниця. Найбільш масовим, універсальним, з найбільшим числом градацій якості та розмірів порід є сосновий

пиловник (або пиловник іншої породи, яка є важливою для даного регіону), тому за одиницю доцільно приймати пиловник другого сорту діаметром 20-24 см. Решта сортиментам лісопродукції, відповідно до їх якісної оцінки, встановлюють інші коефіцієнти, вищі чи нижчі відносно еталона (одиниці). У випадках, коли певний сортимент деревини не користується попитом і не реалізується по розрахованих цінах, то лісогосподарське підприємство самостійно понижує такий коефіцієнт. Якщо ж сортимент користується значним попитом – то підвищує коефіцієнт до відповідного значення [120, с. 80].

Отже, формування економічно обґрунтованих вільних цін на лісопродукцію проводять на підставі планово-розрахункової калькуляції собівартості еталонного сортименту. Тому аналітична служба лісгоспу повинна регулярно здійснювати комплексний аналіз динаміки та структури витрат у собівартості даного виду продукції, оскільки від її рівня залежить вся цінова політика підприємства.

На основі вихідних даних, відображених у додатку Щ, нами наочно продемонстровано динаміку собівартості 1 м³ пиловника хвойного другого сорту (діаметр 20-24 см) по франко-верхньому складу ДП “Тернопільське лісове господарство” протягом 2005-2009 років (рис. 3.4).

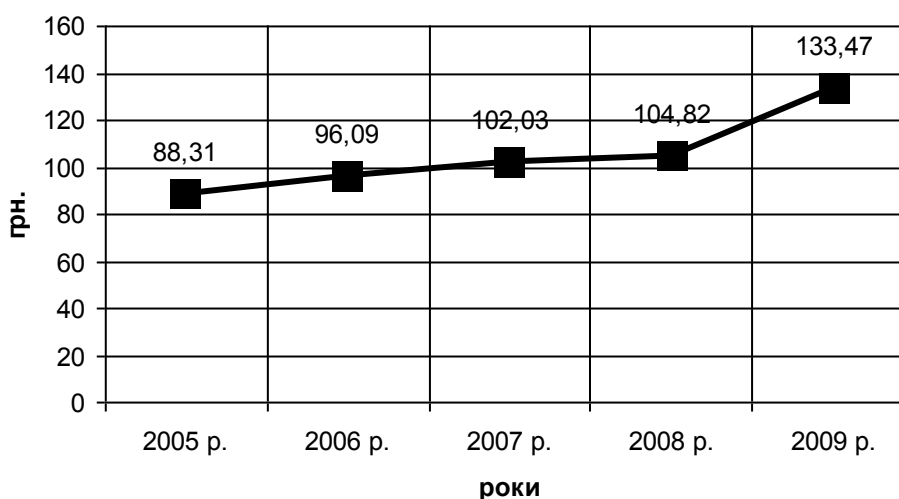


Рис. 3.4. Динаміка собівартості еталонного сортименту по франко-верхньому складу ДП “Тернопільське лісове господарство” протягом 2005-2009 років

Як видно, собівартість еталонного сортименту має тенденцію до зростання,

причому за період 2005-2008 роки зростання відбувалось поступово (в середньому на 5,50 грн.), що зумовлено, в основному, підвищенням заробітної плати працівників і відрахувань на соціальні заходи, а у 2009 році порівняно із 2008 роком собівартість зросла на 28,65 грн., що пояснюється дією багатьох факторів внутрішнього (збільшення загальновиробничих витрат і витрат на лісгосподарські роботи та послуги, виконаних за власні кошти), та зовнішнього середовища підприємства (зокрема підвищення попневої плати).

Для поглиблення досліджень впливу статей витрат на собівартість еталонного (ціноутворюючого) сортименту по ДП “Тернопільське лісове господарство” проаналізовано витрати на одиницю продукції та їхню структуру (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз собівартості 1 м³ пиловника хвойного другого сорту (діаметр 20-24 см) по франко-верхньому складу ДП “Тернопільське лісове господарство”

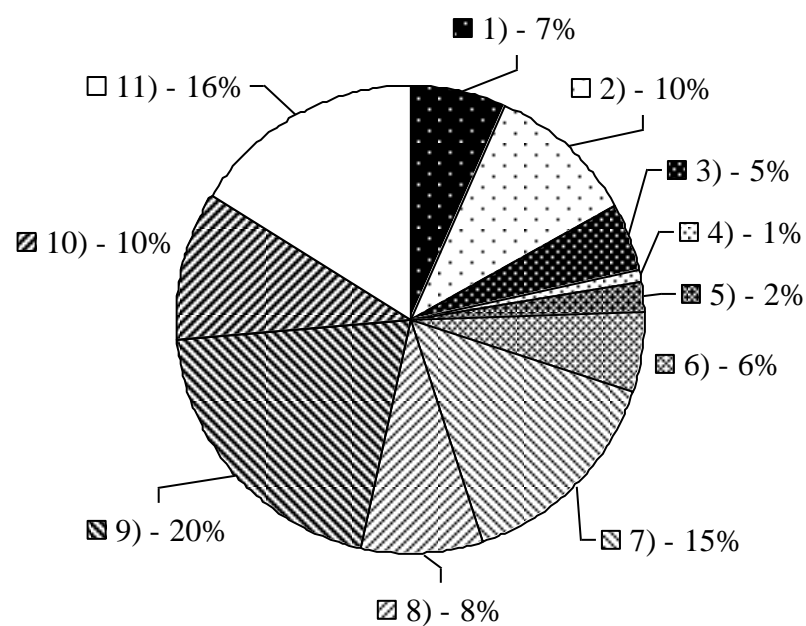
Назва статей витрат	Витрати на одиницю продукції, грн.			Структура витрат, %		
	2008 рік	2009 рік	Відхилення	2008 рік	2009 рік	Відхилення
Сировина і матеріали (в тому числі попнева плата)	16,40	18,70	2,30	15,65	14,01	-1,64
Зворотні відходи (вираховуються)	-	-	-	-	-	-
Купівельні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій	-	-	-	-	-	-
Паливо і енергія на технологічні цілі	-	-	-	-	-	-
Основна заробітна плата	13,91	17,82	3,91	13,27	13,35	0,08
Додаткова заробітна плата	1,57	2,0	0,43	1,50	1,50	0,0
Відрахування на соціальні заходи	5,76	7,37	1,61	5,49	5,52	0,03
Витрати на утримання і експлуатацію устаткування	13,21	14,16	0,95	12,60	10,61	-1,99
Загальновиробничі витрати	24,62	31,72	7,10	23,49	23,77	0,28
Витрати на лісгосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти	12,66	19,78	7,12	12,08	14,82	2,74
Попутна продукція (вираховується)	-	-	-	-	-	-
Виробнича собівартість	88,13	111,55	23,42	84,08	83,58	-0,5
Адміністративні витрати	16,69	21,92	5,23	15,92	16,42	0,5
Витрати на збут	-	-	-	-	-	-
Повна собівартість	104,82	133,47	28,65	100	100	-

Дані таблиці 3.4 свідчать, що собівартість 1 м³ пиловника хвойного другого сорту (діаметр 20-24 см) – еталонного сортименту – по франко-верхньому складі ДП “Тернопільське лісове господарство”, яка є основою для формування цін на інші сортименти та умови постачання (франко-нижній склад, франко-кордон (при реалізації лісопродукції на експорт)), у 2009 році зросла у порівнянні з 2008 роком: виробнича - на 23,42 грн., а повна – на 28,65 грн. Найбільшу питому вагу у структурі повної собівартості аналізованого виду продукції протягом 2008-2009 років займали загальновиробничі витрати (відповідно 23,49% і 23,77%), адміністративні витрати (відповідно 15,92% і 16,42%) та сировина і матеріали (відповідно 15,65% і 14,01%). Причому загальновиробничі й адміністративні витрати в аналізованому періоді мали тенденцію до зростання як в абсолютному значенні, так і за їх часткою у загальній структурі, тоді як витрати на одиницю продукції сировини і матеріалів зросли на 2,30 грн., проте їх частка в загальній структурі зменшилась на 1,64%. Цей факт свідчить про збільшення непродуктивних витрат, оскільки даний вид продукції, як і вся продукція лісозаготівлі та переробки лісогосподарських підприємств, характеризується високим рівнем матеріаломісткості з огляду на її специфіку.

Для вивчення структури повної собівартості продукції лісозаготівлі лісогосподарських підприємств Тернопільської області у 2009 році на основі даних додатка Ю, побудовано діаграму, яка відображає частку кожної статті витрат (рис. 3.5).

Найбільшу питому вагу у структурі повної собівартості продукції лісозаготівлі лісогосподарських підприємств Тернопільської області у 2009 році займає стаття калькуляції “Інші виробничі витрати” (20%), тобто витрати, пов’язані з технологічним процесом виготовлення продукції, а також витрати щодо перевірки готової продукції на відповідність вимогам стандартів або технічних умов та нормативної документації. Зокрема при формуванні собівартості лісопродукції по франко-нижньому складу до даної калькуляційної статті відносять витрати на навантаження деревини в лісі, перевезення її з верхнього складу на нижній, розвантаження на нижньому складі. Одним із засобів

зниження таких витрат є удосконалення діючої технології лісозаготівлі. М. М. Жибак пропонує використовувати технологію, що включає наступні операції: звалювання, трелювання, очищення від гілок і розкрязування на сортименти під замовлення (верхній склад), вивезення споживачам. Застосування такої технології, як стверджує науковець, дозволяє повністю виключити нижньоскладські роботи [58, с. 11]. Таким чином, здійснення технологічних процесів в послідовності, запропонованій М. М. Жибаком, сприяє зменшенню витрат на транспортні, вантажно-розвантажувальні та переміщувальні операції.



- 1) Сировина і матеріали (попнева плата);
- 2) Покупні вироби, напівфабрикати та послуги виробничого характеру;
- 3) Основна заробітна плата;
- 4) Додаткова заробітна плата;
- 5) Відрахування на соціальні заходи;
- 6) Витрати на утримання і експлуатацію обладнання;
- 7) Загальновиробничі витрати;
- 8) Витрати, пов'язані з веденням лісового господарства, не профінансовані державою;
- 9) Інші виробничі витрати;
- 10) Адміністративні витрати;
- 11) Витрати, пов'язані зі збутом.

Рис. 3.5. Структура повної собівартості продукції лісозаготівлі лісогосподарських підприємств Тернопільської області у 2009 році

Значні частки у структурі повної собівартості продукції лісозаготівлі також займають витрати, пов'язані зі збутом (16%), і загальновиробничі витрати (15%). Решта видів витрат займають від 1% (додаткова заробітна плата) до 10% (покупні вироби, напівфабрикати та послуги виробничого характеру й адміністративні витрати).

Основними джерелами резервів зниження собівартості промислової продукції, як зазначає Г. В. Савицька, є:

1) збільшення обсягу її виробництва за рахунок повнішого використання виробничих потужностей підприємства;

2) скорочення витрат на її виробництво за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, ощадливого використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива, обладнання, запобігання невиробничим витратам, виробничому браку і т.д. [186, с. 268].

Використання даних резервів можливе для зниження собівартості продукції переробки та непромислових господарств лісогосподарських підприємств. Що стосується собівартості продукції лісозаготівлі, то нарощування обсягів виробництва можливе лише до певного рівня, оскільки щорічні обсяги лісозаготівлі кожним підприємством лімітуються.

Для зниження рівня витрат, пов'язаних зі збутом продукції лісозаготівлі, пропонується проводити систематичне їх дослідження за видами, обґрунтованими в підрозділі 2.3, а саме збутових і маркетингових витрат у розрізі структурних підрозділів лісогосподарського підприємства – центрів збуту, та виявлення непродуктивних і невиправданих, наприклад, витрат, що виникають внаслідок простоїв вагонів під навантаженням. При цьому важливо з'ясувати осіб, відповідальних за їх виникнення та прийняти відповідні заходи з метою недопущення у майбутньому.

Дієвим способом зниження рівня адміністративних витрат є економічне стимулювання працівників лісогосподарських підприємств за економію та підвищення ефективності управління адміністративними витратами. К. А. Артюшок пропонує таку схему даного процесу (рис. 3.6) [8, с. 10].



Рис. 3.6. Процес економічного стимулювання працівників лісогосподарського підприємства за ефективне управління адміністративними витратами [8, с. 10]

З метою впровадження схеми управління адміністративними витратами (рис. 3.6), необхідно планово-економічному відділу лісогосподарського підприємства розробити економічно обґрунтовану систему їх планування, яка на сучасному етапі їх роботи відсутня.

Для узагальненої характеристики собівартості та рівня рентабельності товарної продукції лісгоспу можна використати показник витрат на одну гривню реалізованої продукції, оскільки він найбільш реально характеризує діяльність підприємства незалежно від тих чи інших змін у собівартості продукції, коливань в цінах, інфляційних процесів та ін. На основі показників ДП "Чортківське лісове господарство", відображених у формі статистичної звітності №1-підприємництво за 2008 та 2009 роки, а також розрахунків планово-економічного відділу підприємства, нами дано оцінку динаміки витрат на одну гривню реалізованої продукції лісозаготівлі та переробки (табл. 3.5). Щодо витрат на одну гривню реалізованої продукції непромислових господарств, то вони нами не аналізувались, оскільки з огляду на її неоднорідність (продукція підсобних сільських господарств, мисливства, послуги автотранспорту тощо) та

різноманітність одиниць вимірювання (кг, шт, л та ін.), неможливо визначити зіставні ціни на всю сукупність продукції від цього виду виробничої діяльності лісогосподарського підприємства.

Таблиця 3.5

Витрати на одну гривню реалізованої продукції лісозаготівлі та переробки
ДП “Чортківський лісгосп” у 2008-2009 рр.

Показник	За 2008 рік (в середньорічних цінах 2008 року)		За 2009 рік в цінах			
	Лісозаготівля	Переробка	середньорічних за 2008 рік		2009 року	
			Лісозаготівля	Переробка	Лісозаготівля	Переробка
Обсяги реалізованої продукції, тис. грн.	11438,4	1149,9	10644,8	1147,9	10096,2	1135,7
Операційні витрати з реалізованої продукції, тис. грн.	10657,1	1120,1	9909,9	1118,2	9864,6	1071,8
Витрати на 1 грн. реалізованої продукції, коп.	93,17	97,41	93,10	97,46	97,71	94,37
Зміна витрат на 1 грн. реалізованої продукції	x	x	-0,07	0,05	4,54	-3,04

Наведені дані в табл. 3.5 свідчать, що у 2009 році:

1) витрати на одну гривню реалізованої продукції лісозаготівлі ДП “Чортківський лісгосп” збільшились порівняно з попереднім роком у діючих цінах 2009 року (на 4,54%), а у зіставних цінах – зменшились на 0,07 %;

2) темпи зростання витрат на виробництво продукції лісозаготівлі аналізованого підприємства не перевищували темпи зростання обсягу її реалізації у зіставних цінах: 93% ($9909,9/10657,1 \cdot 100\%$) проти 93,1% ($10644,8/11438,4 \cdot 100\%$), однак перевищували у діючих цінах 2009 року: 92,6% ($9864,6/10657,1 \cdot 100\%$) проти 88,3% ($10096,2/11438,4 \cdot 100\%$), що свідчить про наявність непродуктивних витрат;

3) витрати на одну гривню реалізованої продукції переробки зменшились порівняно з попереднім роком у діючих цінах 2009 року (на 3,04%) та зросли у зіставних цінах (на 0,05%);

4) темпи зростання витрат на виробництво продукції переробки не

перевищували темпи зростання обсягу її реалізації у зіставних цінах: 99,8% (1118,2/1120,1*100%) проти 99,8% (1147,9/1149,9*100%, та у діючих цінах 2009 року: 95,7% (1071,8/1120,1*100%) проти 98,8% (1135,7/1149,9*100%), що свідчить про відсутність непродуктивних витрат у даному секторі виробничої діяльності ДП “Чортківський лісгосп”.

Важливим етапом поточного аналізу витрат операційної діяльності підприємств є оцінка їх динаміки, складу та структури, оскільки можна визначити загальну вартість використаних матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів з метою виявлення тенденцій їх змін і впливу на загальну зміну операційних витрат, а також організації контролю за відхиленнями від очікуваних показників та пошуку резервів зниження.

На основі даних Звітів про фінансові результати лісгосподарських підприємств Тернопільської області за 2007-2009 роки проаналізовано абсолютні значення та частки вартості окремих економічних елементів витрат операційної діяльності у загальній їх сумі, відхилення абсолютних і відносних значень показників 2009 року від 2008 та 2007 років (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Динаміка, склад і структура операційних витрат лісгосподарських підприємств Тернопільської області за економічними елементами, тис. грн.

Найменування показника	2007 р.		2008 р.		2009 р.		Відхилення					
	сума	%	сума	%	сума	%	2009 р. від 2007 р.			2009 р. від 2008 р.		
							абсол.	структ., %	відносне, %	абсол.	структ., %	відносне, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Матеріальні витрати	16515,9	28,2	20314	33,0	18251	34,3	1735,1	6,1	10,5	-2063	1,3	-10,2
Витрати на оплату праці	19852,6	33,9	20186	32,7	18022	33,9	-1830,6	0,0	-9,2	-2164	1,2	-10,7
Відрахування на соціальні заходи	7316,8	12,5	7439	12,1	6660	12,5	-656,8	0,0	-9,0	-779	0,4	-10,5
Амортизація	1839,7	3,1	1889	3,1	1869	3,5	29,3	0,4	1,6	-20	0,4	-1,1

Продовж. табл. 3.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Інші операційні витрати	13045,9	22,3	11778	19,1	8380	15,8	-4665,9	-6,5	35,8	-3398	-3,3	-28,9
РАЗОМ	58570,9	100	61606	100	53182	100	-5388,9	0,0	9,2	-8424	0,0	-13,7
Кількість заготовленої деревини, тис. м ³	266,3	-	241,0	-	200,2	-	-66,1	-	-	-40,8	-	-
Операційні витрати на 1 м ³ заготовленої деревини, грн.	219,9	-	255,6	-	265,6	-	45,7	-	-	10	-	-

Дані таблиці 3.6 доводять, що:

1) продукція лісогосподарських підприємств є досить матеріаломісткою, що пояснюється її специфікою. Цей показник коливається від 28,2% у 2007 р. до 34,3% у 2009 році, тобто намітилась тенденція до його зростання. Темпи приросту матеріальних витрат у 2009 році перевищили темпи приросту операційних витрат на 1,3 % (10,5-9,2%) порівняно з 2007 роком;

2) витрати на оплату праці становлять близько третини у загальній сумі операційних витрат (в 2007 р. – 33,9%, 2008 році – 32,8%, 2009 році – 33,9%);

3) значну частку в структурі операційних витрат лісогосподарських підприємств становлять інші операційні витрати, тобто витрати на транспортне обслуговування, придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів для ведення господарської діяльності, на охорону праці, податки, збори й інші платежі, витрати на оплату експортного (вивізного) мита та митних зборів, витрати, пов'язані з підготовкою та перепідготовкою кадрів. Зокрема у 2007 році їх частка становила 22,3%, у 2008 році – 19,1%, а в 2009 році – 15,8%. Проте їх частка у загальній структурі витрат 2009 року знизилась на 6,5% порівняно із 2007 роком, і на 3,3% у порівнянні з 2008 роком. Щодо їх темпів приросту, то в 2009 році даний показник був на 26,6% (35,8%-9,2%) більший від темпу приросту операційних витрат порівняно з 2007 роком, однак на 15,2% (-28,9%-(-13,7%)) менший – в порівнянні з 2008 роком;

4) У 2009 році на 1 м³ заготовленої деревини лісогосподарськими підприємствами Тернопільської області припадало 265 грн. їхніх операційних

витрат, що на 45,7 грн. більше, ніж у 2007 році, і на 10 грн. більше, ніж у 2008 році. Таким чином, протягом аналізованого періоду спостерігається збільшення суми операційних витрат у розрахунку на м³ заготовленої деревини.

Для оцінки ефективності виробничих і реалізаційних процесів на підприємствах лісового господарства досліджено динаміку виробництва та реалізації товарної продукції підприємств Тернопільської області протягом 2004-2009 років (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Динаміка виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг) підприємств лісового господарства Тернопільської області

Рік	Обсяг виробництва, тис. грн.	Темпи зростання, %		Обсяг реалізації, тис. грн.	Темпи зростання, %	
		базисні	ланцюгові		базисні	ланцюгові
2004	29921,7	100,0	100,0	31800,0	100,0	100,0
2005	36205,2	121,0	121,0	36412,0	114,5	114,5
2006	45222,0	151,1	124,9	43287,0	136,1	118,9
2007	54204,0	181,2	119,9	51715,7	162,6	119,5
2008	58519,1	195,6	108,0	52120,0	163,9	100,8
2009	47076,4	157,2	80,4	46059,0	144,8	88,4

Як демонструє таблиця 3.7, обсяги виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) підприємств лісового господарства Тернопільської області протягом 2004-2009 років зросли відповідно на 57,2% та 44,8%. З 2004 р. по 2008 р. спостерігається щорічне зростання аналізованих показників, тоді як у 2009 році їх темпи зростання різко впали у порівнянні з попередніми роками. Середньорічні темпи зростання виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг), розраховані за середньгеометричною зваженою, становлять відповідно 109,5% і 107,7%. Середньорічні темпи приросту виробництва лісгосподарських підприємств становлять 9,5% (109,5%-100%), а реалізації – 7,7% (107,7%-100%). Перевищення темпів зростання (приросту) виробництва продукції над її реалізацією свідчить про нагромадження залишків нереалізованої продукції на складах підприємств і продукції, неоплаченої покупцями. Це є індикатором низькоефективної маркетингової політики лісгоспів Тернопільської області.

Для поглибленого аналізу збутових процесів на підприємствах лісового

господарства Тернопільської області проаналізовано обсяг і структуру реалізації за 2007-2009 рр. (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Обсяг і структура реалізації продукції підприємств лісового господарства
Тернопільської області за 2007-2009 роки

Вид продукції	2007 рік		2008 рік		2009 рік		Відхилення 2009 року від			
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	2007 року		2008 року	
							тис. грн.	%	тис. грн.	%
Лісозаготівлі	46360,7	89,6	46459	89,1	41440,8	90,2	-4919,9	0,6	-5018,2	1,1
Переробки	4642,2	9,0	4743,7	9,1	3971,5	8,6	-670,7	-0,4	-772,2	-0,5
Непромислових господарств	713,1	1,4	917,3	1,8	527,7	1,2	-185,4	-0,2	-389,6	-0,6
Всього	51716	100	52120	100	45940	100	-5776	-	-6180	-

На основі даних таблиці 3.8 можна зробити висновок, що обсяг реалізації продукції лісгосподарських підприємств Тернопільської області у 2009 році зменшився у порівнянні з 2007 та 2008 роками за всіма видами: лісозаготівлі – на 4919,9 тис. грн. менше, ніж у 2007 році та на 5018,2 тис. грн. менше, ніж у 2008 році; переробки – на 670,7 тис. грн. менше, ніж у 2007 році та на 772,2 тис. грн. менше, ніж у 2008 році; непромислових господарств – на 185,4 тис. грн. менше, ніж у 2007 році та на 389,6 тис. грн. менше, ніж у 2008 році. Проте аналіз структури реалізації продукції свідчить, що переважаючим видом є продукція лісозаготівлі, тобто необроблена деревина, тоді як продукція переробки та непромислових господарств має незначні частки у загальних обсягах реалізації протягом 2007-2009 років.

З метою вдосконалення механізмів продажу необробленої деревини ДКЛГУ затверджено Наказ №42 від 19.02.2007 року, згідно з яким реалізація необробленої деревини здійснюється лісгосподарськими підприємствами через аукціони, які проводять щоквартально на базі товарної біржі, розташованої в обласному центрі [135]. Для встановлення повноти виконання положень даного Наказу побудована діаграма, яка відображає динаміку доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших показників операційної діяльності підприємств лісового господарства

Тернопільської області за період з першого кварталу 2004 року по четвертий квартал 2009 року (рис. 3.7).

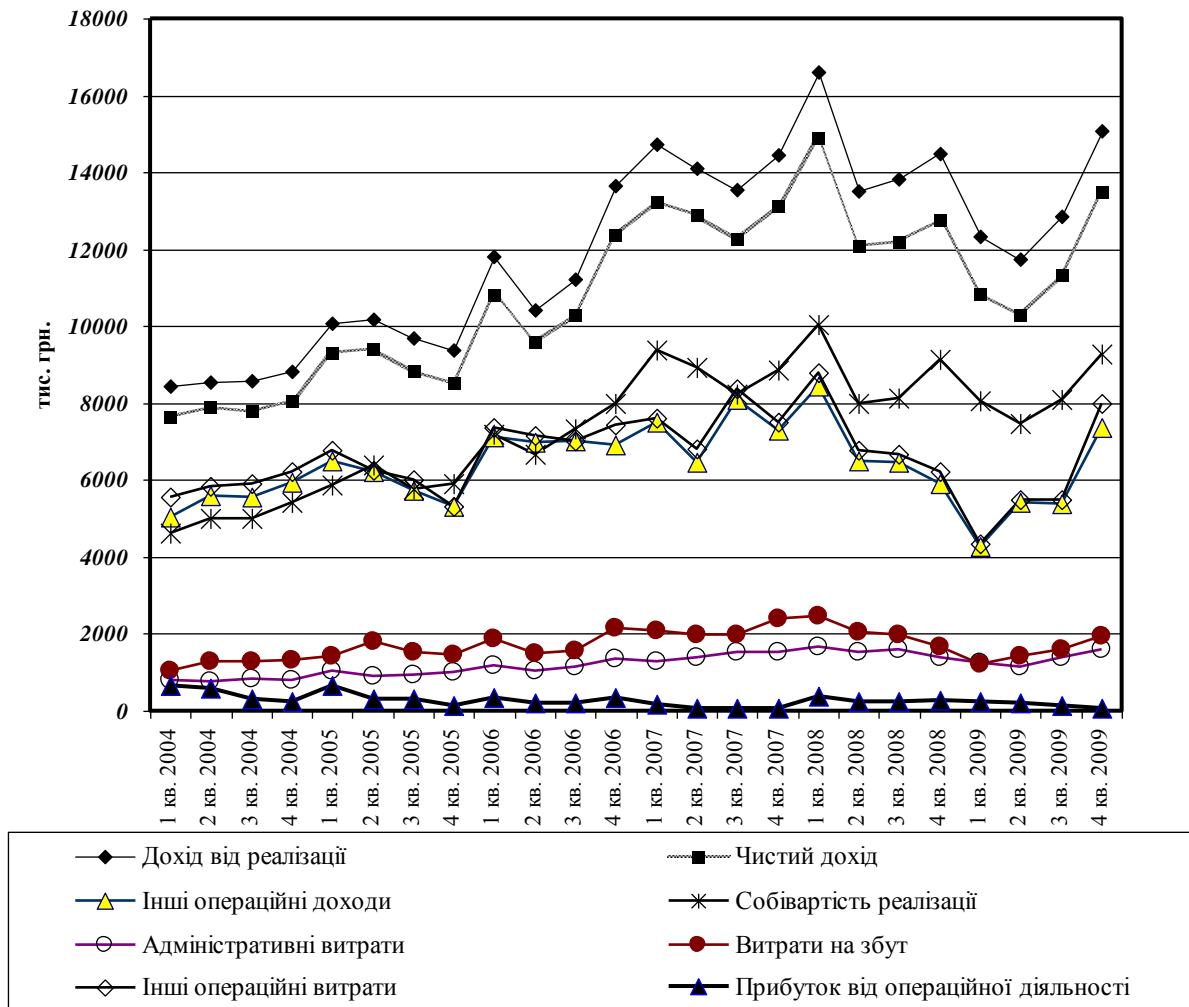


Рис. 3.7. Динаміка росту доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших показників операційної діяльності лісогосподарських підприємств Тернопільської області за 2004-2009 рр.

Рис. 3.6 демонструє, що величина доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) зростала до першого кварталу 2008 року, в якому спостерігається найвища точка кривої (16617,9 тис. грн.). Далі обсяги отриманого доходу від реалізації поступово знижуються, і вже в третьому кварталі 2009 року становлять 12852,0 тис. грн., що на 965,6 тис. грн. менше, ніж у третьому кварталі 2008 року. Аналогічна ситуація спостерігається і з іншими операційними доходами: їх величина поступово збільшується до першого кварталу 2008 року, після чого вони

різко знижуються протягом 2008 року, проте з першого кварталу 2009 року знову намітилась тенденція до їх зростання.

Наведена інформація (рис. 3.6) свідчить, що порядок продажу деревини через аукціони, запроваджений ДКЛГУ Наказом №42 від 19.02.2007 року [135], прийнятий з метою вдосконалення механізмів її продажу, не сприяє підвищенню рівня доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) лісогосподарських підприємств Тернопільщини, оскільки протягом останніх двох років намітилась негативна тенденція. Це вказує на недоліки маркетингової політики підприємств лісової галузі. Для її удосконалення слухними є пропозиції М. М. Жибака, який обґрунтовує концепцію організації сортиментної “під замовлення” заготівлі деревини [58, с. 9], в основі якої – вивчення потреб споживачів у круглих лісоматеріалах (стосовно їх розмірів, порід, якості) та розроблення раціональних технологій по їх забезпеченню на базі маркетингових досліджень [58, с. 11-12]. При цьому пріоритетними напрямками маркетингової діяльності в процесі досліджень науковцем визначені такі:

- розробка та впровадження сортиментних технологій заготівлі деревини;
- розробка і впровадження маркетингових пропозицій, орієнтованих на вирішення проблеми збуту лісопродукції;
- розробка перспективних маркетингових програм перепрофілювання виробництва підприємств лісового комплексу України, що орієнтований на випуск продукції, яка користується попитом [58, с. 14].

Для своєчасної та правильної оцінки взаємодії підприємства та його зовнішнього середовища, а також з метою забезпечення стійкого існування підприємства необхідно проводити стратегічний аналіз, у якому використовується науковий інструментарій економічного аналізу та сучасні комп’ютерні технології. Результати стратегічного аналізу використовують для прогнозування майбутнього розвитку, складання планів, діагностики об’єктів управління, при вивченні причинно-наслідкового механізму формування динаміки соціально-економічних явищ і процесів, у моніторингу економічної кон’юнктури при прогнозуванні та прийнятті оптимальних управлінських рішень [24, с. 504].

Стратегічний аналіз витрат і доходів лісогосподарського підприємства (в тому числі і від операційної діяльності) необхідно проводити з метою прогнозування напрямів його подальшого розвитку, а також розвитку лісогосподарських підприємств області та галузі в цілому.

В умовах конкурентного ринкового середовища пріоритетним є стратегічний аналіз результатів діяльності суб'єкта господарювання, що проводять у системі досліджень “витрати – доходи – фінансовий результат”. На основі інформації, отриманої в результаті такого аналізу, можна зробити висновок про повноту та якість використання можливостей внутрішнього та зовнішнього середовищ, виявити резерви зниження собівартості продукції та підвищення доходності і, в кінцевому, результаті, - прибутковості діяльності підприємства. Методика стратегічного аналізу витрат, доходів і фінансових результатів операційної діяльності лісогосподарських підприємств у їх тісному взаємозв'язку висвітлена далі.

3.3. Аналіз формування прибутку від операційної діяльності

Прибуток – це обліково-аналітична категорія, яка потребує глибокого та систематичного аналізу з метою виявлення резервів його збільшення, визначення економічної ефективності підприємства, формування стратегії його розвитку. Управління прибутком, як зазначають А. М. Турило та О. А. Зінченко, вважається важливою складовою загального менеджменту підприємства, в системі якого пошук раціональних шляхів зростання прибутку є ключовим завданням [211, с. 106]. Для ефективного управління прибутком підприємства необхідно знати джерела його формування.

Основне джерело отримання прибутку підприємств лісового господарства – реалізація лісопродукції. Збутові процеси є складовою операційної діяльності, тому нами проаналізовано ріст її прибутковості на лісогосподарських підприємствах Тернопільської області протягом 2004 – 2009 років (табл. 3.9).

Таблиця 3.9.

Аналіз росту прибутку від операційної діяльності лісогосподарських підприємств
Тернопільської області, тис. грн.

Рік	Обсяг прибутку від операційної діяльності	Темпи зростання, %	
		базисні	ланцюгові
2004	1838,0	100,0	100,0
2005	1420,0	77,3	77,3
2006	1148,9	62,5	80,9
2007	1010,0	55,0	87,9
2008	1134,0	61,7	112,3
2009	655,0	35,6	57,8

Дані табл. 3.9 свідчать, що величина прибутку від операційної діяльності з 2004 року по 2009 рік має тенденцію до спадання (про що вказують абсолютні значення аналізованого показника та базисні темпи зростання), проте у 2008 році спостерігається незначне збільшення суми прибутку. Так, у 2008 році відбувся значний ріст суми прибутку порівняно з 2007 роком (на 24,4%), а в 2009 році темп зростання прибутку різко впав і був на 54,5% менший від аналогічного показника 2008 року.

На величину фактичного прибутку лісогосподарських підприємств прямо або опосередковано впливають ряд факторів, зокрема втілення техніки та передової технології при веденні лісового господарства; ріст продуктивності праці; збільшення об'єму лісогосподарського виробництва; виробнича, постачальницька та збутова діяльність; зміни цін на матеріали та тарифи; позареалізаційні збитки та доходи; зниження собівартості лісопродукції та рівня оптових цін на неї. Збільшення прибутку значною мірою залежить також від асортименту та якості продукції: на цінні сортименти та вищі сорти деревини ціни значно вищі і, відповідно, прибуток від їх реалізації буде більшим. На величину прибутку впливає правильність відображення в обліку витрат на виробництво, доходів від реалізації продукції, позареалізаційних доходів і збитків, що, в свою чергу, залежить від діючої на лісогосподарському підприємстві організації та методики обліку витрат і доходів.

Для виявлення впливу окремих факторів на величину прибутку від реалізації здійснено факторний аналіз на основі даних внутрішньої звітності ДП “Чортківський лісгосп” за 2007 – 2008 роки (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Факторний аналіз прибутку від реалізації продукції лісозаготівлі ДП
“Чортківський лісгосп”

Вид продукції	Кількість реалізованої продукції, м ³		Середня ціна реалізації, грн.		Собівартість 1 м ³ реалізованої продукції, грн.		Сума прибутку від реалізації продукції, тис. грн.		Відхилення прибутку 2009 року від прибутку 2008 року, тис. грн.			
	2008 р.	2009 р.	2008 р.	2009 р.	2008 р.	2009 р.	2008 р.	2009 р.	загальне	у тому числі за рахунок		
										обсягу реалізації (2-1)*(3-5)	ціни 2*(4-3)	собівартості 2*(5-6)
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>
лісоматеріали круглі	12916	14582	541,1	533,4	515,3	512,1	333,2	310,6	-22,6	43,0	-112,3	46,7
техсировина	21870	20839	151	147	144,4	141,2	144,3	120,9	-23,4	-6,7	-83,4	66,7
дрова	16314	13286	49,6	50,3	47,9	45,5	27,7	63,8	36,1	-5,1	9,3	31,9
Всього	x	x	x	x	x	x	505,2	495,3	-9,9	31,2	-186,4	145,3

На основі даних табл. 3.10 можна зробити висновок, що прибуток від реалізації продукції лісозаготівлі ДП “Чортківський лісгосп” у 2009 році на 9,9 тис. грн. менший від прибутку 2008 року. Зменшення його суми відбулось в основному за рахунок зміни ціни реалізації. Зокрема зміна середньої ціни реалізації продукції лісозаготівлі у 2009 році у порівнянні з 2008 роком зумовила зменшення суми прибутку 2009 року на 186,4 тис. грн., хоча собівартість 1 м³ реалізованих лісоматеріалів круглих, техсировини та дров зменшилась, що призвело до зростання прибутку від їх реалізації у 2009 році в порівнянні з аналогічним показником 2008 року на 143,5 тис. грн., а також зміна обсягу їх реалізації збільшила суму прибутку на 31,2 тис. грн.

Проведені дослідження дозволяють зробити висновок, що поняття “фактори впливу на величину прибутку” тісно пов’язане з поняттям “резерви зростання

прибутку” в тому сенсі, що ті фактори, які зумовлюють зменшення суми прибутку, є резервами його зростання. Пошук резервів зростання прибутку є важливим завданням аналітичної служби лісгосподарського підприємства. Здійснення даного процесу передбачає виділення трьох етапів.

Перший етап – аналітично-розрахунковий – полягає в комплексному аналізі прибутку підприємства з метою виявлення резервів його зростання та використання науково обґрунтованої методики їх визначення. Для врахування та використання всіх можливих та економічно доцільних резервів збільшення прибутку велике значення має їх класифікація. В. П. Кодацький пропонує класифікацію, наведену у табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Класифікація резервів зростання прибутку [87, с.2-3]

№ п/п	Класифікаційна ознака	Види резервів	Характеристика резервів
1.	Рівень управління	Народно-господарські	- зміна цін на сировину, матеріали, куповані вироби; - удосконалення структури промислового виробництва та його територіального розміщення;
		Галузеві	- посилення концентрації виробництва, поглиблення її спеціалізації;
		Внутрішньо-виробничі	- впровадження прогресивної техніки і технології; - раціональна зміна виробничих і організаційних структур підприємства; - впровадження наукової організації праці, покращення її нормування і стимулювання; - ефективне використання ресурсів підприємства.
2.	Строки використання	Поточні	- можливість покращення господарювання протягом найближчого року;
		Перспективні	- інтенсифікація виробництва; - покращення господарювання при наявній чисельності працівників і матеріально-технічній базі; - усунення втрат і невиробничих витрат без залучення додаткових матеріальних і трудових ресурсів; - прискорене впровадження новітніх досягнень науково-технічного прогресу;
3.	Способи виявлення	Явні	- виявляються в наслідок ліквідації втрат і перевитрат;
		Зафіксовані	- відображені в інформації, що надходить у систему управління;
		Приховані	- виявляються за рахунок внутрішньогосподарського та міжгосподарського порівняння, а також використання в якості бази для порівняння передового досвіду, досягнень науки та техніки.

Вивчення видів резервів, узагальнених в табл. 3.11, дозволило зробити висновок, що збільшення прибутку від операційної діяльності лісогосподарських підприємств можливе за рахунок:

– зростання обсягу випуску та реалізації якісної продукції (робіт, послуг). Проте варто зазначити, що щорічний обсяг лісозаготівлі кожного лісогосподарського підприємства є лімітованим. Крім того, якість заготовленої деревини значною мірою залежить від природно-кліматичних умов, в яких функціонує підприємство, а вони не завжди сприятливі. Таким чином, лісогосподарським підприємствам доцільно диверсифікувати свою діяльність, тобто нарощувати обсяги виробництва продукції переробки та продукції підсобних господарств і побічного користування лісом (зокрема грибів, ягід, лікарських рослин, продукції бджільництва тощо). Втім, збільшення обсягів виробництва ще не гарантує збільшення прибутку, оскільки виготовлену продукцію потрібно вигідно реалізувати за економічно обґрунтованими цінами. Це можливо завдяки ефективній маркетинговій політиці лісгоспу, яка передбачає організацію маркетингової служби підприємств лісової галузі відповідно до структури, обґрунтованої М. М. Жибаком [57, с. 33-36], пошуку нових ринків збуту (як внутрішніх, так і зовнішніх) всіх видів продукції (лісозаготівлі, переробки, непромислових господарств), а також вивчення та задоволення потреб споживачів у продукції необхідної якості, розмірів, умов постачання тощо.

– зниження операційних витрат, зокрема витрат на виробництво та збут продукції на основі використання нормативного методу обліку витрат, обґрунтованому в другому розділі, та вчасному реагуванні на виявлені перевитрати та втрати;

– раціонального використання фонду оплати праці, оскільки, як показують результати проведеного аналізу (табл. 3.6), витрати на оплату праці мають найбільшу питому вагу в структурі операційних витрат лісогосподарських підприємств і становлять близько третини їх загальної суми;

– зростання продуктивності праці за рахунок використання ефективніших технологій та техніки у лісогосподарському виробництві.

Всі фактори, які зумовлюють формування резервів зростання прибутку від операційної діяльності підприємства, можна поділити на дві групи: фактори прямої дії та фактори опосередкованої дії.

Факторами прямої дії на зростання прибутку є збільшення операційних доходів і зменшення операційних витрат. Факторами опосередкованої дії є раціональне використання фонду оплати праці, зростання її продуктивності через запровадження науково-технічних досягнень, зниження собівартості продукції (робіт, послуг), зменшення кількості робітників, підвищення якості продукції тощо. В результаті сукупного впливу факторів опосередкованої дії формуються фактори прямої дії на зростання прибутку підприємства.

На основі проведених досліджень встановлено, що оцінку впливу факторів прямої дії на формування резервів зростання прибутку від операційної діяльності підприємства можна визначити за формулою (3.1):

$$PЗП_o = \Delta OD - \Delta OB \quad (3.1),$$

де $PЗП_o$ – резерв зростання прибутку від операційної діяльності;

ΔOD – можливе відхилення операційних доходів від планової величини;

ΔOB – можливе відхилення операційних витрат від планової величини.

Другий етап виявлення резервів збільшення прибутку підприємства полягає в розробці комплексу заходів з практичного їх використання. Цим процесом на лісогосподарському підприємстві повинна займатись його аналітична служба, до складу якої, як доведено вище, доцільно включати працівників планово-економічного відділу, спеціалістів інших відділів, а також керівників і бухгалтерів структурних підрозділів лісгоспу.

Третій етап – реалізація заходів і контроль за їх виконанням. Відповідальність за результати практичного використання виявлених резервів збільшення прибутку лісогосподарського підприємства доцільно покладати на весь колектив підприємства, а контроль за повне та неухильне виконання заходів з

використання виявлених резервів підвищення прибутковості діяльності повинен здійснювати планово-економічний відділ лісгосподарського підприємства.

Для підприємств лісової галузі важливо мати стабільну (а не випадкову) прибутковість, забезпечити дотримання фінансової дисципліни та чіткої стратегії розвитку. Розробці стратегії підприємства повинен передувати стратегічний аналіз, ключовими поняттями якого є поняття операційного аналізу: операційний леверидж (виробничий важіль); точка беззбитковості; запас фінансової стійкості (запас міцності (безпеки)); рентабельність. При цьому витрати, доходи, прибуток підприємства та їх поведінку потрібно досліджувати у тісному зв'язку.

Операційний леверидж – це механізм управління операційним прибутком, який ґрунтується на тому, що наявність у складі операційних витрат суми постійних їх видів призводить до того, що при зміні об'єму реалізації продукції сума операційного прибутку завжди змінюється вищими темпами. Іншими словами, постійні операційні витрати самі по собі викликають непропорційно більш високі суми зміни операційного прибутку підприємства за будь-яких змін об'єму реалізації продукції незалежно від розміру підприємства, галузевих особливостей його операційної діяльності та інших факторів [21, с. 241]. Слід зазначити, що постійні витрати не залежать від динаміки обсягу виробництва та продажу продукції. Це амортизація, орендна плата, заробітна плата персоналу з обслуговування на погодинній оплаті, витрати, пов'язані з управлінням і організацією виробництва. Змінні витрати залежать від обсягу виробництва та продажу продукції. Здебільшого, це прямі витрати ресурсів на виробництво та реалізацію продукції (пряма заробітна плата, витрати сировини, матеріалів, палива, електроенергії).

Підприємству вигідніше, якщо на одиницю продукції (робіт, послуг) припадає менша сума постійних витрат, що можливе за умови досягнення максимуму обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) за наявних виробничих потужностей. Якщо при спаді виробництва продукції (робіт, послуг) змінні витрати скорочуються пропорційно, то сума постійних витрат не змінюється, що призводить до зростання собівартості продукції (робіт, послуг) і, таким чином, до

зменшення суми прибутку від операційної діяльності. Отже, структура витрат, а саме їх поділ на постійні та змінні, істотно впливає на величину прибутку підприємства.

Для забезпечення стійкого стану підприємства на ринку необхідно визначити економічні межі об'ємів його діяльності, порушення яких може призвести до банкрутства підприємства. У світовій практиці використовується система аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності (реалізації) та прибутку (Cost-Volume-Profit Relationships; CVS), яка, за твердженням І. Бланка, дозволяє визначити роль окремих факторів у формуванні операційного прибутку та забезпечити ефективне управління цим процесом на підприємстві через визначення суми “межі безпеки” (чи “запасу міцності”) й об'єму реалізації продукції, яка забезпечує беззбиткову операційну діяльність протягом короткого та тривалого періодів, досягнення запланованої (цільової) суми валового, маржинального, чистого операційних прибутків [21, с. 191-201].

Поняття “точка беззбитковості” (мертва точка, точка мінімальної рентабельності) є складовою системи аналізу CVS. За допомогою аналізу беззбитковості можливо встановити залежність фінансового результату від зміни рівня продуктивності або обсягу виробництва, і, як зазначає Т. М. Ковальчук, розробити систему впливу на прибуток [86, с. 99].

Запас фінансової міцності характеризує можливості підприємства маневрувати в ціновій політиці, зниженні обсягів виробництва та реалізації продукції при несприятливих ринкових умовах (посилення конкуренції, зниження попиту тощо). Даний показник формується за рахунок перевищення чистого доходу від реалізації над точкою беззбитковості.

Рентабельність – це критерій, за допомогою якого можна оцінити результати фінансово-господарської діяльності підприємства [34, с. 162]. К. Хеддервік зазначає, що простим і вірним способом визначення рентабельності є визначення відношення прибутку до загального об'єму реалізації [220, с. 79].

На основі показників фінансової звітності підприємств лісового господарства Тернопільської області за 2008-2009 роки нами спрогнозовано залежність прибутку від динаміки обсягів господарської діяльності та структури

їх витрат за допомогою операційного левериджа, а також визначено їх точки беззбитковості, запас фінансової міцності та рентабельність. Зауважимо, що так як поділ витрат на постійні та змінні є умовним, то нами до складу змінних витрат лісгоспів умовно віднесено виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), а до постійних – адміністративні витрати та витрати на збут (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Вплив структури витрат підприємств лісового господарства Тернопільської області на прибуток

ДП “Бережанське ЛМГ”		ДП “Бучацьке ЛП”		ДП “Кременецьке ЛП”		ДП “Тернопільське ЛП”		ДП “Чортківське ЛП”		ДП “Тернопільський ЛСНЦ”		В цілому по підприємствах ТОУЛМГ		Відхилення
2008	2009	2008	2009	2008	2009	2008	2009	2008	2009	2008	2009	2008	2009	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг), тис. грн.														
12008	10804	9366	7703	10588	9330	6451	5987	13019	11578	543	538	51975	45940	-6035
2. Змінні витрати - виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), тис. грн.														
8138	7414	6563	5694	6720	6220	4402	4355	9212	8902	267	289	35302	32874	-2428
3. Постійні витрати, тис. грн. – усього, в т.ч.														
3110	2911	2594	1631	3478	2913	1983	1603	2959	2324	242	222	14366	11604	-2762
<i>- адміністративні витрати</i>														
1164	1017	1063	725	1336	1140	949	982	1434	1285	242	222	6188	5371	-817
<i>- витрати на збут</i>														
1946	1894	1531	906	2142	1773	1034	621	1525	1039	-	-	8178	6233	-1945
4. Сукупні витрати, тис. грн. (n.2+n.3)														
11248	10325	9157	7325	10198	9133	6385	5958	12171	11226	509	511	49668	44478	-5190
5. Прибуток від основної діяльності, тис. грн. (n.1-n.4)														
760	479	209	378	390	197	66	29	848	352	34	27	2307	1462	-845
6. Маржинальний прибуток, тис. грн. (n.1-n.2)														
3870	3390	2803	2009	3868	3110	2049	1632	3807	2676	276	249	16673	13066	-3607
7. Операційний леверидж (n.6/n.5)														
5,1	7,1	13,4	5,3	9,9	15,8	31	56,3	4,5	7,6	8,1	9,2	7,2	8,9	1,7
8. Точка беззбитковості, тис. грн. (n.3*n1/n.6)														
9649,8	9277,4	8667,6	6253,7	9520,4	8739,0	6243,2	5880,6	10119,0	10055,0	476,1	479,7	44783,4	40799,6	-3983,8
9. Запас фінансової міцності, тис. грн. (n.1-n.8)														
2358,2	1526,6	698,4	1449,3	1067,6	591,0	207,8	106,4	2900,0	1523,0	66,9	58,3	7191,6	5140,4	-2051,2
10. Рентабельність, % (n.5*100/n.1)														
6,3	4,4	2,2	4,9	3,7	2,1	1,0	1,8	6,5	3,0	6,3	5,0	4,4	3,2	-1,2

На основі даних табл. 3.12 можна зробити висновок, що зміна частини постійних витрат у сукупних витратах лісгосподарських підприємств

Тернопільської області призвела до збільшення величини операційного левериджу в 2009 році в 1,2 рази в порівнянні з 2008 роком (8,9/7,2). Якщо б підприємства ТООУЛМГ збільшили обсяг виробництва та реалізації продукції на 10%, тоді б у 2008 році їх прибуток збільшився би на 72%, а в 2009 році – на 89%. Ефект операційного левериджа можна використовувати для прогнозування зміни суми прибутку в результаті зміни обсягів реалізації продукції (робіт, послуг).

Значення точки беззбитковості для підприємств лісового господарства Тернопільської області у 2009 році знизилось на 3983,8 тис. грн. у порівнянні з 2008 роком, що зумовлено значним зниженням суми постійних витрат (на 2762 тис. грн. або на 19,2%).

Запас фінансової міцності підприємств ТООУЛМГ у 2009 році знизився на 2051,2 тис. грн. в порівнянні з 2008 роком у зв'язку зі зменшенням виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) за аналізований період. Це свідчить про зменшення можливості зниження обсягів збуту продукції (робіт, послуг) у вартісному вираженні, оскільки це загрожує збитковістю операційної діяльності лісогосподарських підприємств.

Показник рентабельності підприємств лісового господарства Тернопільської області у 2009 році коливається від 1,8% (ДП “Тернопільський лісгосп”) до 5,05% (ДП “Тернопільський ЛСНЦ”). Загалом по лісогосподарських підприємствах області у 2009 році рентабельність становила 3,2%, що на 1,2% менше, ніж у 2008 році.

Аналізуючи прибуток, особливу увагу необхідно приділяти його динаміці. Так як динаміка характеризує розвиток явища в часі, то її аналіз робить можливим прогнозування майбутнього рівня прибутку, і на цій основі – визначення перспективних напрямів розвитку підприємства. Таким чином, аналіз динаміки прибутку є елементом його стратегічного аналізу.

Одним із основних завдань аналізу динаміки прибутку є встановлення закономірностей його зміни. У таблиці 3.13 відображено динаміку прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільське лісове господарство” протягом 2006-2009 років.

Динаміка прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільське лісове господарство” за 2006-2009 роки, тис. грн.

Рік	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	Разом
2006	9,5	10,3	10,2	5,9	3,1	3	5,6	10,3	16,1	10,2	8,5	7,3	100
2007	13,8	21,5	16,7	7,2	5,4	6,4	7,9	6,8	11,3	15,1	17,4	18,5	148
2008	15,2	17,9	21,9	5,4	4,2	1,4	7,5	12,6	19,9	20,1	18,7	8,2	153
2009	7,3	10,4	12,3	5,7	3,4	0,9	3,8	4,9	6,3	7,4	8,1	8,5	79
Всього	45,8	60,1	61,1	24,2	16,1	11,7	24,8	34,6	53,6	52,8	52,7	42,5	480

На рівень ряду динаміки прибутку ДП “Тернопільський лісгосп” (табл. 3.13), впливають як постійні систематичні та випадкові фактори, так і обставини, зумовлені періодичністю коливань. Загалом, у рядах динаміки прибутку можна виділити такі основні періодичні складові: тренд, сезонна компонента та випадкова компонента.

Тренд – це спрямований рух показника, його тенденція [177, с. 461]. Тренд прибутку містить в собі важливі ключі до визначення характеру діяльності підприємства (тобто циклічна, з тенденцією росту чи спаду) і до якості управління [16, с. 557]. Для дослідження тренду прибутку необхідно здійснити вирівнювання його показників. При аналітичному вирівнюванні ряду динаміки прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільське лісове господарство” застосовано рівняння прямої (3.2):

$$y = a_0 + b_t \quad (3.2),$$

де t – порядковий номер періодів чи моментів часу.

Для пошуку параметрів a_0 і b прямої ми використали систему рівнянь [24, с.199].

$$\begin{cases} \sum_{i=1}^n y_i = a_0 n + b_1 \sum_{i=1}^n t_i, \\ \sum_{i=1}^n y_i t_i = a_0 \sum_{i=1}^n t_i + b_1 \sum_{i=1}^n t_i^2 \\ t_i - t_{i-1} = \text{const} \\ \sum_{i=1}^n t_i = 0 \end{cases} \quad (3.3)$$

Таким чином, параметри a_0 і b_1 можна обчислити за формулами (3.4), (3.5):

$$a_0 = \frac{\sum_{i=1}^n y_i}{n} \quad (3.4),$$

$$b_1 = \frac{\sum_{i=1}^n y_i t_i}{\sum_{i=1}^n t_i^2} \quad (3.5).$$

У таблиці 3.14 відображені розрахунки параметрів рівняння тренду прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільський лісгосп” протягом 2006-2009 років.

Таблиця 3.14

Розрахунок параметрів рівняння тренду прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільське лісове господарство” протягом 2006-2009 років, тис. грн.

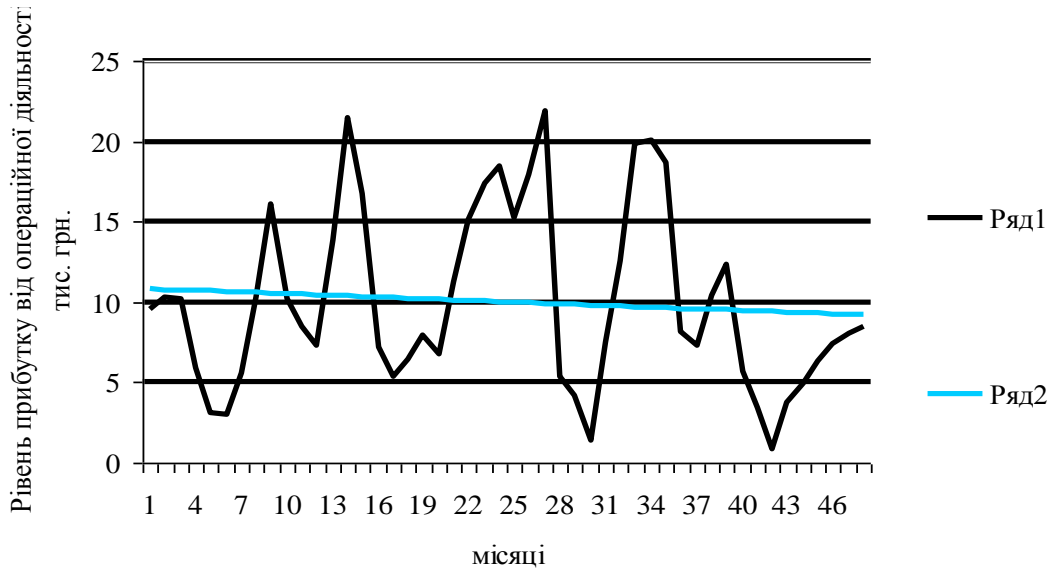
2006 рік	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	Разом
y	9,5	10,3	10,2	5,9	3,1	3	5,6	10,3	16,1	10,2	8,5	7,3	100
t	-47	-45	-43	-41	-39	-37	-35	-33	-31	-29	-27	-25	-432
yt	-446,5	-463,5	-438,6	-241,9	-120,9	-111	-196	-339,9	-499,1	-295,8	-229,5	-182,5	-3565,2
t²	2209	2025	1849	1681	1521	1369	1225	1089	961	841	729	625	16124
ŷ_i	10,82	10,78	10,75	10,71	10,68	10,64	10,61	10,57	10,54	10,5	10,47	10,44	127,5

2007 рік	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	Разом
y	13,8	21,5	16,7	7,2	5,4	6,4	7,9	6,8	11,3	15,1	17,4	18,5	148
t	-23	-21	-19	-17	-15	-13	-11	-9	-7	-5	-3	-1	-144
yt	-317,4	-451,5	-317,3	-122,4	-81	-83,2	-86,9	-61,2	-79,1	-75,5	-52,2	-18,5	-1746,2
t ²	529	441	361	289	225	169	121	81	49	25	9	1	2300
ŷ _i	10,4	10,37	10,33	10,3	10,26	10,23	10,19	10,16	10,12	10,09	10,05	10,02	122,5
2008 рік	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	Разом
y	15,2	17,9	21,9	5,4	4,2	1,4	7,5	12,6	19,9	20,1	18,7	8,2	153
t	1	3	5	7	9	11	13	15	17	19	21	25	144
yt	15,2	53,7	109,5	37,8	37,8	15,4	97,5	189	338,3	381,9	392,7	188,6	1857,4
t ²	1	9	25	49	81	121	169	225	289	361	441	529	2300
ŷ _i	9,98	9,95	9,91	9,88	9,84	9,81	9,77	9,74	9,7	9,67	9,63	9,6	117,5
2009 рік	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	Разом
y	7,3	10,4	12,3	5,7	3,4	0,9	3,8	4,9	6,3	7,4	8,1	8,5	79
t	25	27	29	31	33	35	37	39	41	43	45	47	432
yt	182,5	280,8	356,7	176,7	112,2	31,5	140,6	191,1	258,3	318,2	364,5	399,5	2812,6
t ²	1	9	25	49	81	121	169	225	289	361	441	529	2300
ŷ _i	9,58	9,54	9,51	9,47	9,44	9,41	9,37	9,34	9,30	9,27	9,24	9,20	112,7
Усь ого													
y													480
t													0
yt													-641,4
t²													36848
ŷ_i													480,2

На основі проведених розрахунків на підставі даних ДП “Тернопільський лісгосп” табл. 3.14, та формул (3.4), (3.5) нами визначено, що $a_0 = 10$, $b_1 = -0,0174$. Це означає, що в середньому щомісячно рівень прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільський лісгосп” зменшується на 0,0174 тис. грн., за середнього його рівня протягом 2006-2009 років – на 10 тис. грн. Таким чином, загальне рівняння тренду матиме вигляд:

$$y=10-0,0174t \quad (3.6)$$

Фактичні та теоретичні рівні динаміки прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільський лісгосп” протягом 2006-2009 років відображені на рис. 3.8.



Ряд 1 – Динаміка прибутку від операційної діяльності за місяцями 2006-2009 років, тис. грн.
Ряд 2 – Теоретична лінія динаміки прибутку ($y=10-0,0174t$)

Рис. 3.8. Фактичні та теоретичні рівні динаміки прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільське лісове господарство” протягом 2006-2009 років

При визначенні сезонної компоненти нами обчислено індекси сезонності за формулою (3.7):

$$I_{сез} = \frac{\overline{y}_i}{\widehat{y}_i,сер} \times 100\% \quad (3.7),$$

де \overline{y}_i - середня з фактичних рівнів і-го місяця;

$\widehat{y}_i,сер$ - відповідні (вирівняні за трендом) середні значення прибутку від операційної діяльності, які знаходять за формулою (3.8) [24, с. 201].

$$\widehat{y}_i,сер = \frac{\widehat{y}_i(2006р.) + \widehat{y}_i(2007р.) + \widehat{y}_i(2008р.) + \widehat{y}_i(2009р.)}{4} \quad (3.8),$$

де $\hat{y}_i(2006 \text{ р.})$; $\hat{y}_i(2007 \text{ р.})$; $\hat{y}_i(2008 \text{ р.})$; $\hat{y}_i(2009 \text{ р.})$ - відповідні теоретичні рівні для i -го місяця.

Результати розрахунків індексу сезонності відображено в табл. 3.15.

Таблиця 3.15

Розрахунок індексів сезонності динаміки рівня прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільський лісгосп” протягом 2006-2009 років

Рік	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	Разом
2006	9,5	10,3	10,2	5,9	3,1	3	5,6	10,3	16,1	10,2	8,5	7,3	100
2007	13,8	21,5	16,7	7,2	5,4	6,4	7,9	6,8	11,3	15,1	17,4	18,5	148
2008	15,2	17,9	21,9	5,4	4,2	1,4	7,5	12,6	19,9	20,1	18,7	8,2	153
2009	7,3	10,4	12,3	5,7	3,4	0,9	3,8	4,9	6,3	7,4	8,1	8,5	79
Всього	45,8	60,1	61,1	24,2	16,1	11,7	24,8	34,6	53,6	52,8	52,7	42,5	480
Сер. рівень за місяць (\bar{y}_i)	11,45	15,03	15,28	6,05	4,03	2,93	6,2	8,65	13,4	13,2	13,18	10,63	120
$\hat{y}_i(2006 \text{ р.})$	10,82	10,78	10,75	10,71	10,68	10,64	10,61	10,57	10,54	10,5	10,47	10,44	127,5
$\hat{y}_i(2007 \text{ р.})$	10,4	10,37	10,33	10,3	10,26	10,23	10,19	10,16	10,12	10,09	10,05	10,02	122,5
$\hat{y}_i(2008 \text{ р.})$	9,98	9,95	9,91	9,88	9,84	9,81	9,77	9,74	9,7	9,67	9,63	9,6	117,5
$\hat{y}_i(2009 \text{ р.})$	9,58	9,54	9,51	9,47	9,44	9,41	9,37	9,34	9,30	9,27	9,24	9,20	112,7
Всього	40,78	40,61	40,5	40,36	40,22	40,09	39,94	39,81	39,66	39,53	39,39	39,26	480,15
$\hat{y}_i \text{сер}$	10,20	10,15	10,13	10,09	10,06	10,02	9,99	9,95	9,92	9,88	9,85	9,82	-
<i>I</i> сез	1,12	1,48	1,51	0,6	0,4	0,29	0,62	0,87	1,35	1,33	1,34	1,08	-

На основі проведених розрахунків в табл. 3.15 побудовано гістограму, яка відображає коливання індексів сезонності динаміки прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільське лісове господарство” (рис. 3.9).

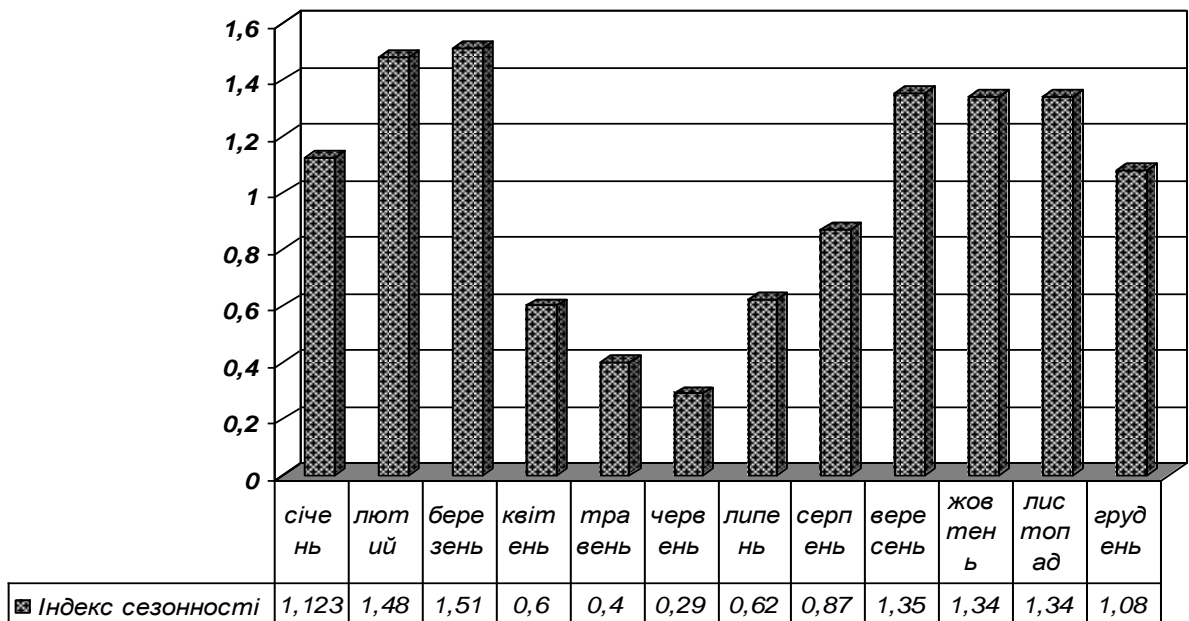


Рис. 3.9. Індеси сезонності динаміки прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільське лісове господарство”

Рис. 3.9 наочно демонструє, що динаміці прибутку від операційної діяльності лісогосподарського підприємства притаманні сезонні коливання хвилеподібного характеру. Так, в періоди січень-березень і червень-вересень спостерігається його зростання, а в періоди березень-червень, вересень-грудень – його зниження.

На основі рівняння тренду та відповідних сезонних індексів можна розрахувати прогностні значення прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільське лісове господарство” (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Прогноз прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільське лісове господарство” на 2010-2012 роки на основі тренду та сезонної компоненти, тис. грн.

Рік	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	Разом
2010	10,25	13,51	13,76	5,46	3,63	2,63	5,61	7,85	12,16	12,05	12,02	9,67	108,60
2011	10,01	13,20	13,44	5,33	3,55	2,57	5,48	7,67	11,88	11,77	11,74	9,45	106,09
2012	9,78	12,89	13,13	5,21	3,46	2,51	5,35	7,49	11,60	11,49	11,46	9,22	103,59
Всього	30,04	39,6	40,33	16,00	10,64	7,71	16,44	23,01	35,64	35,31	35,22	28,34	318,28

Для узагальнення характеристики впливу сезонних коливань на прогнозоване значення прибутку від операційної діяльності визначено середнє квадратичне відхилення індексів сезонності (y %) від 100% ($\delta_{сез}$) за формулою (3.9) [24, с. 203].

$$\delta_{сез} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^{12} (I_{сез} - 100)^2}{12}} \quad (3.9),$$

Отже, $\delta_{сез}$ для ДП “Тернопільський лісгосп” становить 41,3%, що свідчить про значну сезонність, характерну для динаміки прибутку від операційної діяльності лісгосподарського підприємства. Тобто, сезонність зумовлює відхилення реального прибутку від його теоретичних значень на 41,3 %.

Для прогнозування майбутнього рівня прибутку важливим є врахування випадкової компоненти. З цією метою необхідно будувати інтервальний прогноз, який враховуватиме відхилення реального прибутку від його теоретичного рівня, що обумовлені випадковими факторами.

Прогнозоване значення прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільський лісгосп” у січні 2011 ($\hat{y}_{i_{2011(прогноз.)}}$) знаходиться в довірчих межах (3.10):

$$\hat{y}_{i_{(прогноз.)}} - t_{\alpha} \frac{S_{\bar{y}}}{\sqrt{n}} \leq \hat{y}_{i_{2011(прогноз.)}} \leq \hat{y}_{i_{(прогноз.)}} + t_{\alpha} \frac{S_{\bar{y}}}{\sqrt{n}} \quad (3.10),$$

де $\hat{y}_{i_{2011(прогноз.)}}$ - відповідне прогнозне значення, яке знаходимо, підставляючи в рівняння тренду відповідне значення t ;

$S_{\bar{y}}$ - середнє квадратичне відхилення від тренду;

t_{α} - табличне значення t -критерію Стюдента за рівня значущості α .

Середнє квадратичне відхилення від тренду ($S_{\bar{y}}$) можна визначити за формулою (3.3.11) [24, с. 204].

$$S_{\bar{y}} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (y_i - \hat{y}_{i_{кориг.}})^2}{n - m}} \quad (3.3.11)$$

де y_i і $\hat{y}_{i_{кориг}}$ - відповідно фактичні та теоретичні значення, скориговані на сезонність значення динамічного ряду;

n – кількість рівнів ряду;

m – кількість параметрів рівняння тренду (для рівняння прямої $m = 2$) [24, с.204].

На основі розрахунків, відображених в табл. 3.15, визначено, що середнє квадратичне відхилення прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільський лісгосп” від тренду становить:

$$S_{\hat{y}} = \sqrt{\frac{675,3}{48 - 2}} = 3,83 \text{ тис. грн.}$$

Прогнозуючи рівень прибутку від операційної діяльності ДП “Тернопільський лісгосп” на січень 2011 року, отримано інтервальний прогноз:

$$\hat{y}_{1_{2011}} = 10 - 0,0174 * 61 = 8,94 \text{ тис. грн.}$$

$$\hat{y}_{1_{2011(кориг)}} = \hat{y}_{1_{2011}} * I_{1_{сез}} = 8,9 * 1,12 = 10,01 \text{ тис. грн.}$$

$$10,01 - 2,101 \frac{3,83}{\sqrt{48}} \leq \hat{y}_{1_{2011(прогноз)}} \leq 10,01 + 2,101 \frac{3,83}{\sqrt{48}}$$

$$8,84 \leq \hat{y}_{1_{2011(прогноз)}} \leq 11,18.$$

Таким чином, на основі проведених розрахунків, можна стверджувати з імовірністю 95% ($t_{0,05} = 2,101$), що в січні 2011 року прибуток від операційної діяльності ДП “Тернопільський лісгосп” становитиме не менше 8,84 тис. грн., але не більше 11,18 тис. грн.

На основі наведеної методики лісгосподарські підприємства мають можливість прогнозувати динаміку прибутку, оскільки у ній враховано особливості їх функціонування, зокрема сезонні коливання показників операційної діяльності. Аналіз динаміки прибутку з урахуванням сезонної компоненти дозволяє оцінити її протягом року та точніше прогнозувати рівень прибутку підприємства.

Висновки до розділу 3

У результаті дослідження видів і методики аналізу витрат, доходів і прибутку операційної діяльності підприємств лісового господарства зроблено такі висновки:

1. У процесі функціонування підприємства перед його менеджерами виникає потреба розв'язання поточних завдань і формування стратегії розвитку. Це зумовлює виділення в його метасистемі управління систем операційного, тактичного та стратегічного менеджменту що, в свою чергу, потребує формування обслуговуючих взаємопов'язаних між собою інформаційних підсистем аналізу (операційного, поточного, стратегічного).

2. Операційний, тактичний і стратегічний менеджмент підприємства перебувають у тісному взаємозв'язку та повинні бути взаємоузгодженими. Значна роль у цьому відводиться контролінгу, який, за висновком автора, є якісно новою концепцією управління підприємством, яка ґрунтується на підсистемах стратегічного обліку й аналізу та дозволяє ефективно функціонувати підприємству в умовах мінливого ринкового середовища.

3. Результативність аналізу господарської діяльності залежить від правильної його організації, котра повинна ґрунтуватися на плановій основі, найновіших методиках, забезпечувати дієвість та ефективність аналітичного процесу. Для всебічного аналізу фінансово-господарської діяльності лісгоспів рівень освіти економістів часто недостатній (з огляду на специфіку лісгосподарської діяльності), тому доцільно формувати аналітичну службу, до складу якої слід включати спеціалістів лісгосподарського, виробничого відділів, обліковців, керівників структурних підрозділів. Очолювати її повинен головний економіст-контрôлер, до функцій якого також слід віднести здійснення контролінгу на лісгосподарському підприємстві.

4. Для підприємств лісового господарства важливо є змістити акценти з узагальненого відображення витрат і доходів в місяці, наступному за звітним, на поточне відображення їх за кожним місцем виникнення (бригадою, фазою,

ділянкою, цехом, складом, лісництвом), в результаті чого значно спрощується процедура отримання інформації для здійснення операційного аналізу. На основі результатів операційного аналізу можливо оперативно впливати на формування собівартості лісопродукції та інших видів продукції (робіт, послуг) лісгоспів.

5. Найбільшу питому вагу у структурі повної собівартості продукції лісозаготівлі лісогосподарських підприємств Тернопільської області у 2009 році займає стаття калькуляції “Інші виробничі витрати” (20%), тобто витрати, пов’язані з технологічним процесом виготовлення продукції, а також витрати щодо перевірки готової продукції на відповідність вимогам стандартів або технічних умов і нормативної документації. Важливим засобом її зниження є удосконалення діючої технології лісозаготівлі, що передбачає виключення нижньоскладських робіт.

6. Аналіз динаміки, складу та структури операційних витрат лісогосподарських підприємств Тернопільської області за економічними елементами свідчить, що їх продукція є досить матеріаломісткою, що пояснюється її специфікою. Цей показник коливається від 28,2% у 2007 році до 33,4% у 2009 році, тобто намітилась тенденція до його зростання. Витрати на оплату праці становлять близько третини у загальній сумі операційних витрат (в 2007 р. – 33,9%, в 2007 р. – 32,8%, в 2008 році – 33,9%). Значну частку в структурі операційних витрат лісогосподарських підприємств становлять інші операційні витрати (у 2007 році – 22,3%, у 2008 році – 19,1%, у 2009 році – 15,8%).

7. Результати аналізу динаміки росту доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) лісогосподарських підприємств Тернопільської області протягом 2004-2009 років доводять, що порядок продажу деревини через аукціони, запроваджений ДКЛГУ, не сприяє підвищенню рівня доходу і, відповідно, прибутку. Одна із причин – наявність недоліків у маркетинговій політиці підприємств лісової галузі. Тому важливим є вивчення потреб споживачів у круглих лісоматеріалах (стосовно їх розмірів, порід, якості) та розроблення раціональних технологій по їх забезпеченню на базі маркетингових досліджень.

8. Пошук резервів зростання прибутку – важливе завдання аналітичної

служби лісогосподарського підприємства. В процесі дослідження обґрунтовано, що поняття “резерви зростання прибутку” тісно пов’язане з поняттям “фактори впливу на величину прибутку” в тому сенсі, що ті фактори, які зумовлюють зменшення суми прибутку, є резервами його зростання. Всі фактори, які зумовлюють формування резервів зростання прибутку від операційної діяльності підприємства слід поділяти на дві групи: фактори прямої дії та фактори опосередкованої дії, що необхідно враховувати при розробці заходів із використання виявлених резервів.

9. Для підприємств лісової галузі важливо мати стабільну (а не випадкову) прибутковість, дотримання фінансової дисципліни та чітку стратегію розвитку. Розробці стратегії підприємства повинен передувати стратегічний аналіз, ключовими поняттями якого є поняття операційного аналізу: операційний леверидж (виробничий важіль); точка беззбитковості; запас фінансової стійкості (запас міцності (безпеки)); рентабельність. При цьому витрати, доходи, прибуток підприємства та їх поведінку потрібно досліджувати у тісному зв’язку.

ВИСНОВКИ

У процесі дослідження здійснено теоретичні узагальнення та запропоновано шляхи вирішення проблем обліку й аналізу витрат, доходів і прибутку операційної діяльності підприємств лісового господарства. Основні науково-практичні результати дослідження дали змогу зробити такі висновки та пропозиції:

1. Для підприємств лісового господарства характерні організаційно-технологічні особливості, зокрема: розгалужена організаційна структура та розміщення виробничих підрозділів на значній території; чітко встановлена технологія виробництва; одномоментне виникнення виробничих витрат по всіх лісопродуктах у конкретній технологічній фазі; здійснення збутової діяльності структурними підрозділами; низький рівень механізації праці; обумовленість лісогосподарського виробництва географічним середовищем. Ці особливості необхідно враховувати при відображенні витрат, доходів і прибутку в системах обліку й аналізу.

2. З метою забезпечення потреб менеджменту лісгоспів витрати підприємства запропоновано класифікувати за: видами діяльності, місцями виникнення, елементами витрат, статтями калькуляції, єдністю складу, способами перенесення вартості на продукцію, ступенем впливу обсягу на рівень витрат, календарним періодом, доцільністю здійснення, віднесенням на собівартість продукції, зв'язком із виробництвом. Відповідно доходи лісогосподарського підприємства класифіковано за: видом діяльності, видом виробництва, охопленням планом, ступенем передбачення, регулярністю отримання, ступенем релевантності, місцями виникнення, періодичністю виникнення. До критеріїв класифікації прибутку віднесено: вид діяльності, дані виду обліку, охоплення планом, можливість контролювання, можливість прогнозування, ймовірність отримання, регулярність отримання, ступінь оподаткування, можливість використання. Науково обґрунтовані класифікації витрат, доходів і прибутку створюють теоретичне підґрунтя для удосконалення організації та методики їх обліку.

3. Науково обґрунтовані концепції підсистем обліку й аналізу витрат і доходів відповідно до системного підходу є основою їх раціональної організації та методики на підприємстві. Концепція підсистем обліку витрат і доходів лісогосподарського підприємства передбачає визначення цілей, закономірностей обліку, принципів функціонування, регуляторів, технології обробки даних у підсистемах обліку витрат і доходів, особливостей діяльності лісогосподарських підприємств, що впливають на організацію та методику обліку витрат і доходів. Теоретична концепція підсистем аналізу витрат і доходів передбачає визначення цілей, завдань, принципів, інформаційної бази, організаційного та методичного забезпечення.

4. Діюча організація обліку на лісогосподарських підприємствах не відповідає сучасним умовам господарювання, тому потребує системної перебудови на основі глибокої децентралізації й автоматизації обліку. Напрямами раціональної організації обліку витрат і доходів операційної діяльності лісогосподарських підприємств визнано упорядкування облікового процесу відповідно до децентралізації обліку, оптимізацію структури облікової служби, забезпечення її працівників умовами для продуктивної праці на основі автоматизації облікового процесу.

5. З метою своєчасного виявлення економії або перевитрат за рахунок відхилень від встановленого технологічного процесу, змін складу витрачених сировини і матеріалів, асортименту лісопродукції, її сортності підприємствам лісового господарства доцільно використовувати попроцесний метод калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат. Для його практичного застосування розроблено систему рахунків обліку виробничих витрат у складі синтетичного рахунку 23 “Виробництво”, яка дозволяє виявляти й узагальнювати відхилення фактичних витрат від нормативних за кожною статтею калькуляції. Облік доходів від реалізації запропоновано вести за видами продукції, товарів, робіт, послуг підприємств лісового господарства (в тому числі й продукції побічного користування), а також за ринками збуту (вітчизняними та зарубіжними). Такі методичні прийоми обліку збутових доходів дозволять

отримувати інформацію у достатньому обсязі та необхідному інформаційному зрізі для потреб менеджменту та маркетингу лісогосподарського підприємства.

6. Для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємств важливе значення має чітке розмежування результатів за видами діяльності. З цією метою в дисертації запропоновано розмежовувати результати операційної діяльності підприємства з виділенням результатів його основної (виробничо-збутової) діяльності та результатів іншої операційної діяльності шляхом ведення відповідних рахунків до рахунка 791 “Результат операційної діяльності”, а саме: 7911 “Результат основної діяльності” і 7912 “Результат іншої операційної діяльності”, що дозволить без додаткових затрат праці та часу отримувати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту.

7. Удосконалення системи внутрішньої звітності підприємств лісової галузі – одне із найактуальніших завдань. З огляду на це, у дисертації розроблені форми внутрішньої звітності, які дають можливість узагальнювати інформацію стосовно таких важливих обліково-аналітичних об’єктів, як виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, результати операційної діяльності для прийняття управлінських рішень.

8. До складу аналітичної служби підприємств лісового господарства пропонується залучити працівників планово-економічного, виробничого, лісогосподарського відділів, бухгалтерії та керівників структурних підрозділів і розподіляти функціональні обов’язки її фахівців щодо здійснення операційного, поточного та стратегічного аналізу.

9. Поєднання аналізу стратегії розвитку підприємства, операційного аналізу виробничо-господарських показників з поточним аналізом діяльності за тривалий період дозволяє використовувати результати аналітичних досліджень для пошуку резервів покращення роботи лісогосподарського підприємства та галузі в цілому. В умовах конкурентного ринкового середовища пріоритетним визнано стратегічний

аналіз результатів діяльності лісогосподарських підприємств у системі досліджень “витрати – доходи – фінансовий результат”.

ДОДАТКИ

Додаток А

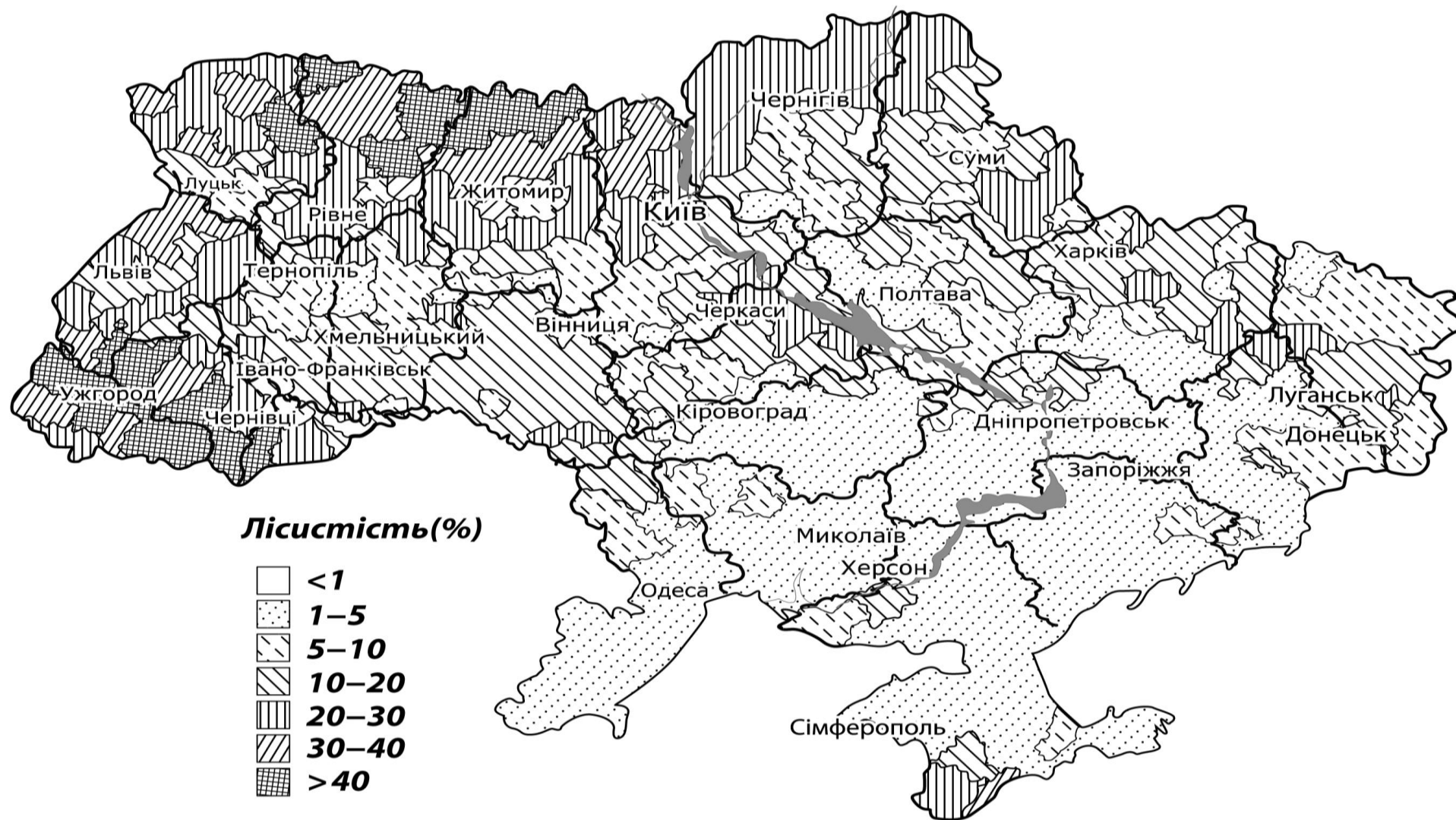
Лісистість України за адміністративними областями*

Назва адміністративної області	Загальна територія, тис. км ²	Вкриті лісовою рослинністю землі, тис. га	Фактична лісистість	Оптимальна лісистість
АР Крим	27,0	308,7	11,4%	19%
Вінницька	26,5	351,4	13,3%	16%
Волинська	20,2	632,4	31,3%	37%
Дніпропетровська	31,9	152,8	4,8%	8%
Донецька	26,5	185,5	7,0%	12%
Житомирська	29,9	989	33,1%	37%
Закарпатська	12,8	652,9	51,0%	55%
Запорізька	27,2	105,4	3,9%	5%
Івано-Франківська	13,9	576,7	41,5%	49%
Київська	28,9	632,2	21,9%	23%
Кіровоградська	24,6	158,8	6,5%	11%
Луганська	26,7	282,9	10,6%	16%
Львівська	21,8	626,4	28,7%	30%
Миколаївська	24,6	94,9	3,9%	7%
Одеська	33,3	195,3	5,9%	9%
Полтавська	28,8	236,2	8,2%	15%
Рівненська	20,1	731,7	36,4%	40%
Сумська	23,8	403,8	17,0%	21%
Тернопільська	13,8	192,4	13,9%	20%
Харківська	31,4	372,7	11,9%	15%
Херсонська	28,5	132,4	4,6%	8%
Хмельницька	20,6	262,7	12,8%	17%
Черкаська	20,9	319,3	15,3%	16%
Чернівецька	8,1	237,8	29,4%	33%
Чернігівська	31,9	656,6	20,6%	23%
ВСЬОГО по Україні	603,7	9490,9	15,7%	20%

*Складено на основі даних [107, с. 25].

Додаток Б

Лісистість України за адміністративними областями



Додаток В

Основні визначення поняття “лісове господарство”

Джерело інформації	Визначення	Коментар
1	2	3
І.М. Синякевич [190, с. 57]	Галузь виробництва, призначена організовувати, впорядковувати та використовувати лісові ресурси, а також відтворювати, підвищувати продуктивність лісу й охороняти його від пошкоджень.	Акцентовано увагу на призначенні лісового господарства.
І.В. Воронін та ін. [32, с. 9]	Галузь народного господарства, мета якої - вирощування лісу й організація його використання (а також і часткове використання) зі всіма численними корисними властивостями для найповнішого задоволення потреб суспільства.	Лісове господарство розглядається як складова національної економіки та конкретизується його мета.
Г.І. Воробйов та ін. [31, с. 9-10]	Окрема галузь народного господарства, задача якої полягає у вирощуванні, охороні та використанні лісів для безперервного задоволення потреб народного господарства в деревині та інших продуктах лісу, а також усестороннє використання водоохоронних, ґрунтозахисних, санітарно-гігієнічних та інших корисних функцій лісу.	Розглядається як складова національної економіки та конкретизуються його задачі.
В.Л. Джикович [51, с. 126]	Галузь матеріального виробництва, призначення якої – вирощувати, зберігати і використовувати ліси на основі державної власності.	Розглядається як складова матеріального виробництва та конкретизується його призначення.

Додаток Г

Структура продукції лісового господарства [190, с. 59]



Додаток Д

Структура діяльності лісогосподарського підприємства



*Узагальнено автором на основі вивчення роботи лісогосподарських підприємств та [165; 166]

Додаток Е

Види лісопродукції [76]

Найменування лісопродукції	Визначення видів лісопродукції
<i>Деревний хлист</i>	Стовбур поваленого дерева, очищений від гілок, верхівіття і пенькової частини.
<i>Ділова деревина</i>	Усі круглі і колоті лісоматеріали (деревні матеріали, одержані поділом на частини повалених дерев та деревних колод (уздовж чи поперек) для подальшого використання чи перероблення), крім дров для опалення.
<i>Жердини</i>	Тонкомірний сортимент (лісоматеріал цільового призначення) товщиною у верхньому відрізі від 3 до 5 см для хвойних і від 3 до 7 см для листяних порід дерев.
<i>Деревина дров'яна для технологічних потреб (техсировина)</i>	Деревина, призначена для використання у вигляді технологічної сировини при виробництві деревних плит, пакувальної стружки, товарів культурно-побутового та господарського вжитку, продукції виробничо-технічного призначення, а також у гідролізному виробництві.
<i>Дрова</i>	Круглі або колоті сортименти, які за своїм розміром і якістю можуть бути використані лише як паливо.
<i>Хворост</i>	Молоді деревця і лісоматеріали діаметром менше 4 см довжиною до 6 м, що складаються з тонких стовбурів, зрізаного верхівіття, гілок та сучків дерев, зрубаних на корені.

Додаток Ж

Класифікація витрат для потреб управління

Автори	Критерії класифікації	Види витрат
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
П.М. Гарасим, І.Є. Давидович, П.Я. Хомин [35, с. 155-162]	1. Реагування на зміни в процесі діяльності певного центру відповідальності.	Релевантні, нерелевантні.
	2. Вплив на рівень витрат.	Контрольовані, неконтрольовані.
	3. Участь у виробничому процесі.	Вичерпані, невичерпані.
	4. Звітний період.	Поточні, витрати майбутнього періоду.
	5. Відношення витрат виробництва до конкретного виду продукції (робіт, послуг).	Витрати, пов'язані з виробництвом продукції, витрати періоду.
	6. Періодичність.	Поточні (виробничі витрати), одноразові (витрати на капітальні інвестиції)
	7. Відношення витрат до виробничого процесу.	Виробничі, невиробничі (адміністративні витрати, витрати на збут).
	8. Поведінка витрат стосовно динаміки обсягу виробництва.	Змінні, постійні.
	9. Спосіб включення до собівартості продукції.	Прямі, непрямі.
	10. Відношення до процесу виробництва.	Прямі, накладні (виробничі, невиробничі).
В.М. Панасюк [153, с. 32-62]	1. Економічний зміст.	Основні, накладні (виробничі, невиробничі).
	2. Спосіб віднесення на продукцію.	Прямі, непрямі.
	3. Форма залежності від обсягів виробництва.	Змінні (пропорційні, непропорційні (прогресивні, дегресивні)), постійні (обов'язкові, дискреційні).
	4. Метод списання витрат.	Витрати певного періоду, витрати на вироби (продукт).
	5. Єдність складу витрат.	Одноелементні, комплексні.
	6. Елементи витрат.	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Продовження додатка Ж

1	2	3
	7. Статті витрат.	Сировина та матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій; паливо й енергія на технологічні цілі; зворотні відходи (вираховуються); основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальне страхування; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; загальновиробничі витрати; втрати від браку; інші виробничі витрати; попутна продукція (вираховується).
	8. Строки виникнення.	Минулі (відновні та невідновні), кошторисні (майбутні).
	9. Доцільність витрачання.	Продуктивні, непродуктивні.
	10. Позичіі управлінських функцій.	Виробничі, маркетингові, адміністративні.
	11. Релевантність.	Релевантні (доцільні), нерелевантні (недоцільні).
	12. Місце виникнення.	Витрати окремих виробництв, цехів, дільниць, технологічних переділів, служб та інших адміністративно відокремлених структурних підрозділів.
	13. Ступінь контролю.	Контрольовані, неконтрольовані.
	14. Ступінь регулювання.	Повністю регульовані, частково регульовані, слабо регульовані.
М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар [175, с. 205-206]	1. Місце виникнення.	Цехи, дільниці, бригади; Відділи, робочі місця, виробничі лінії; Зміни, служби, інші підрозділи.
	2. Види продукції.	Вироби, група однорідних виробів; Валова продукція, товарна продукція, реалізована продукція
	3. Види витрат.	За елементами (матеріальні витрати, трудові витрати, соціальне страхування, амортизація та ін.); За статтями калькуляції (матеріали, паливо, енергія, основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, загальновиробничі витрати).
	4. Зв'язок витрат з обсягом виробництва.	Постійні (не залежать від обсягу виробництва); Змінні (залежать від обсягу виробництва)
	5. Спосіб включення у собівартість.	Прямі (безпосередньо можна віднести на конкретний вид продукції); Накладні (відносяться на конкретні вироби методом розподілу).
	6. Календарний періодом.	Поточні (здійснюються систематично); Одноразові (здійснюються епізодично).
	7. Структура.	Одноелементні (економічно однорідні); Комплексні (різномірні витрати у статтях калькуляції).

Продовження додатка Ж

1	2	3
	8. Зв'язок із виробництвом.	Виробничі (пов'язані з випуском продукції); Невиробничі (не пов'язані з виробництвом продукції).
	9. Зв'язок із планом.	Планові (плануються); Непланові (не плануються).
	10. Залежність від менеджерів.	Релевантні (залежать безпосередньо від керівника); Нерелевантні (не залежать від керівника).
	11. Час виникнення.	Фактичні (визначені на основі даних обліку); Планові (передбачувані на плановий період за розрахунком); Прогнозовані (розраховані на тривалий період).
	12. Функції управління.	Виробничі (пов'язані з виготовленням продукції); Адміністративні (управління підприємством); Збутові (управління збутом).
	13. Ступінь узагальнення.	Загальні (на випуск продукції); Середні (на одиницю продукції).
	14. Ступінь нормування.	Нормовані (визначаються на основі затверджених норм); Ненормовані (не охоплені нормуванням).
М.Р. Лучко [108, с. 87-89]	1. Економічний зміст.	Основні, накладні.
	2. Спосіб віднесення на собівартість.	Прямі, непрямі.
	3. Залежність від зміни обсягу випущеної продукції або продажу.	Змінні, постійні.
	4. Залежність від методу списання.	Витрати певного періоду; витрати на виробі.
	5. Строки виникнення.	Фактичні; минулі (відновні та невідновні); кошторисні (майбутні).
	6. З позиції управлінської функції.	Виробничі; пов'язані з реалізацією продукції; адміністративні.
	7. Місця виникнення.	Центри витрат виробництва, зони відповідальності.
	8. Ознаки доцільності.	Релевантні (доцільні), нерелевантні (недоцільні).
Ю.С. Цал-Цалко [229, с. 20]	1. Центри відповідальності (місця виникнення витрат).	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби.
	2. Види продукції, робіт, послуг.	Витрати на виробі, на типові представники виробів, на групи однорідних виробів, на одноразові замовлення, на напівфабрикати, на валову продукцію, на товарну продукцію, на реалізовану продукцію.
	3. Єдність складу (однорідністю) витрат.	Одноелементні, комплексні.

Продовження додатка Ж

1	2	3
	4. Види витрат.	За економічними елементами, за статтями калькуляції.
	5. Спосіб перенесення вартості на продукцію.	Прямі, непрямі.
	6. Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат.	Змінні, постійні.
	7. Календарний період.	Поточні, довгострокові, одноразові.
	8. Доцільність витрачання.	Продуктивні, непродуктивні.
	9. Визначення відношення до собівартості продукції.	Витрати на продукцію, витрати відповідного періоду.
Є.В. Мних [127, с. 364]	1. Спосіб перенесення вартості на продукцію	Прямі, непрямі.
	2. Види продукції (робіт, послуг).	Витрати на виробу, на групи виробів, на замовлення.
	3. Економічний зміст (елементи витрат).	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати.
	4. Цільове призначення (статті калькуляції).	Прямі виробничі витрати, витрати на утримання і експлуатацію машин, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут.
	5. Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат.	Умовно-змінні, умовно-постійні, інші (змішані, альтернативні, незворотні).
	6. Місце виникнення витрат	Витрати виробництва, цеху, дільниці, функціональних служб.
	7. Календарні періоди.	Поточні, одноразові.
	8. Функції управління.	Виробничі, невиробничі.
	9. Рівень планування і контрольованості.	Регульовані (контрольовані), нерегульовані (неконтрольовані).
	10. Звітні періоди.	Капітальні, фінансові.
	11. Залежність від доцільності їх здійснення.	Продуктивні, непродуктивні.
	12. Ступінь залежності від прийняття рішень.	Релевантні, нерелевантні.
	13. Порядок обчислення (складом).	Фактичні, планові (бюджетні) або прогнозовані, нормативні.
	14. Ознака переносу вартості в часі.	Операційні, витрати на амортизацію.
В.В. Сопко [195, с. 410]	1. Економічний зміст.	Засобів праці, предметів праці, живої праці.
	2. Роль у господарському процесі.	Чисті, додаткові (витрати збереження, витрати транспорту, витрати доопрацювання).
	3. Доцільність.	Продуктивні, непродуктивні.
	4. Відношення до обсягу виробництва.	Постійні, змінні (пропорційні, прогресивні, дегресивні).
	5. Відношення до господарського процесу.	Основні (технологічні), накладні (організаційні).

Продовження додатка Ж

1	2	3
	6. Спосіб віднесення на собівартість.	Прямі, непрямі.
	7. Календарний період.	Поточні, майбутніх періодів, минулих періодів.
	8. Стадії виробничого процесу.	На закупівлю, на зберігання товарів, на реалізацію продукції.
	9. Залежність.	Залежні, незалежні.
	10. Охоплення бізнес-планом (кошторисом).	Заплановані, незаплановані.
	11. Можливість контролю.	Контрольовані, неконтрольовані.
	12. Охоплення нормуванням.	Нормовані, ненормовані.
	13. Відношення до собівартості.	Що відносяться на собівартість реалізації, що відносяться на фінансові результати або відшкодовуються за рахунок інших джерел покриття.
	14. Елементи витрат.	Їх склад встановлюється централізовано.
	15. Статті витрат.	Їх склад встановлюється децентралізовано.
	16. Функція управління.	Виробничі, комерційні, адміністративні.
	17. Порядок віднесення на період генерування прибутку (у західному обліку).	На продукт, на період.
	18. Строк планування.	Короткострокові, довгострокові.
Г.В. Нашкерська [137, с. 394-395]	1. Центри відповідальності.	Витрати бригади, цеху, дільниці, виробництва, служби тощо.
	2. Види продукції, робіт, послуг.	Витрати на виробі, види виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну реалізовану продукцію.
	3. Єдністю складу (однорідністю) витрат.	Одноелементні, комплексні.
	4. Спосіб перенесення вартості на продукцію.	Прямі, непрямі.
	5. Види витрат.	За економічними елементами (сукупність економічно однорідних витрат), статтями (видами витрат, що відносяться на об'єкт обліку).
	6. Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат.	Змінні, постійні.
	7. Календарний період.	Щомісячні, довгострокові (здійснюються в період, що перевищує 9 місяців).
	8. Доцільність здійснення.	Продуктивні (доцільні), непродуктивні (недоцільні).
	9. Відношення до собівартості.	Витрати на продукцію та витрати періоду.

Продовження додатка Ж

1	2	3
В.Ф. Палій [152, с. 92]	1. Економічний зміст.	Витрати засобів праці, предметів праці, живої праці. Витрати уречевленої і живої праці.
	2. Відношення до фаз кругообігу виробничих фондів (засобів).	Постачальницько-заготівельні, виробничі, збутові.
	3. Відношенням до технологічного процесу.	Основні, накладні.
	4. Спосіб віднесення на собівартість продукту.	Прямі, непрямі.
	5. Відношення до об'єму виробництва.	Постійні, змінні (пропорційні, прогресивні, дегресивні).
	6. Склад.	Комплексні, одноелементні (прості).
	7. Роль в процесі виробництва.	Виробничі, невиробничі.
	8. Доцільність.	Продуктивні, непродуктивні.
	9. Календарні періоди.	Поточні, майбутніх періодів, минулих періодів.
	10. Періодичність виникнення.	Щоденні, одноразові.
	11. Відношення до готового продукту.	Витрати в незавершене виробництво і на готовий продукт.
	12. Охоплення плануванням.	Планові, непланові.
	13. Охоплення нормуванням.	Нормовані, ненормовані.
	14. Можливості контролю в даному підрозділі і на даному рівні управління.	Контрольовані, неконтрольовані.
Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер [226, с. 35]	1. Склад.	Фактичні, планові або прогнозовані.
	2. Відношення до обсягів виробництва.	Змінні, постійні, інші.
	3. Ступінь усереднення.	Загальні, середні (витрати на одиницю).
	4. Функція управління.	Виробничі, комерційні, адміністративні.
	5. Спосіб віднесення на собівартість об'єктів.	Прямі, непрямі.
	6. Порядок віднесення витрат на період генерування прибутку.	На продукт, на період.

Додаток К

Класифікація витрат за фінансовим обліком [38, с. 503]



Додаток Л

Методи калькулювання витрат виробництва та їх узагальнена класифікація

Методи калькулювання	Зарубіжні вчені				Вітчизняні вчені							
	А.Алчерч [7]	К.Друрі [54]	Е.Аткінсон [10]	Ч.Хорнгрен та ін. [227]	П.Агамас [9]	Ф. Бутинець та ін. [27]	В.Добровський та ін. [53]	П.Гарасим та ін. [35]	С.Голов [38]	В.Лень [104]	Л. Нападівська [136]	В.Панасюк [153]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Методи калькулювання з повним розподілом витрат												
Попроцесний метод	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+
Попередільний метод	+	+	+	+	+	+	+	+	-	-	+	+
Позамовний метод	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+
Нормативний метод	-	-	-	-	+	+	+	+	-	+	+	+
Калькулювання комплексних виробництв	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Стандарт-кост	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
АВС-метод (метод калькулювання за видами діяльності)	+	+	+	+	-	+	+	-	+	-	+	+
Функціональне калькулювання собівартості	-	+	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-
Абзорпшен-костинг (метод калькулювання з повним розподілом витрат між виробами)	-	+	-	-	+	+	-	-	+	+	-	-
Метод коефіцієнтів	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	+	-
Методи калькулювання з неповним розподілом витрат												
Директ-костинг (веріебл-костинг - метод калькулювання за змінними витратами)	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Спеціальні методи калькулювання												
Калькулювання за останньою операцією	-	-	-	-	-	+	-	-		-	-	-
Кайдзен-костинг	-	+	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-
Калькулювання «точно в строк» (JIT-калькулювання)	+	+	+	+	-	+	-	-	+	+	+	-
Таргет-костинг (цільове калькулювання)	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Метод «Тариф-час-машина»	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-

Продовження додатка Л

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Еквівалентне калькулювання	-		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
За принципом зворотного припливу	-		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Методи калькулювання для стратегічного управління												
Калькулювання життєвого циклу виробу	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Калькулювання ланцюжка цінності	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-

Додаток М

Методика обліку витрат на виробництво продукції лісогосподарських підприємств за статтями калькуляції

Дт		23 “Виробництво”	Кт	
		сировина і матеріали	сировина і матеріали (в т.ч. попнева плата)	
Кт 64 →		попнева плата		
Кт 20, 22, 63 →		купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби	купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		паливо й енергія на технологічні цілі	роботи і послуги вироб- ничого характеру сторонніх підприємств та організацій	
Кт 37, 68 →		роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	паливо й енергія на технологічні цілі	
		основна заробітна плата	основна заробітна плата	
Кт 66 →		додаткова заробітна плата	додаткова заробітна плата	
Кт 65 →		відрахування на соціальні заходи	відрахування на соціальні заходи	
Кт 13 →		витрати на утримання та експлуатацію устаткування	витрати на утримання та експлуатацію устаткування	
Кт 91 →		загальновиробничі витрати	загальновиробничі витрати	
		витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти	витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти	
		інші виробничі витрати	інші виробничі витрати	
			попутна продукція	Дт 20 →
			зворотні відходи	
				Дт 26 →

Додаток Н

Система рахунків обліку та склад статей виробничих витрат лісогосподарського підприємства (розробка автора)

Статті витрат	Рахунок 23 “Виробництво”																	
	Витрати по лісовому господарству за рахунок бюджетних коштів 231 субрахунок		Витрати по лісовому господарству за рахунок власних коштів 232 субрахунок		Витрати по вивезенню сировини на кінцеві склади 233 субрахунок		Інші виробництва (лісопилення, переробка відходів, розпилювання давальницької сировини) 234 субрахунок		Допоміжне виробництво 235 субрахунок		Обслуговуючі виробництва та господарства 236 субрахунок		Ремonti основних засобів (поточний ремонт, капітальний ремонт) 237 субрахунок		Транспортно-заготівельні витрати 238 субрахунок		Відхилення фактичних витрат від нормативних 239 субрахунок	
	Нормативні витрати 2311	Відхилення 2312	Нормативні витрати 2321	Відхилення 2322	Нормативні витрати 2331	Відхилення 2332	Нормативні витрати 2341	Відхилення 2342	Нормативні витрати 2351	Відхилення 2352	Нормативні витрати 2361	Відхилення 2362	Нормативні витрати 2371	Відхилення 2372	Нормативні витрати 2381	Відхилення 2382		
1. Матеріальні витрати	+		+		+			+		+		+		+			+	
- сировина і матеріали (включаючи попневу плату)	+		+		+			+		+		+		+			+	
- купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	+		+		+			+		+		+		+			+	
- паливо й енергія на технологічні цілі	+		+		+			+		+		+		+			+	
- зворотні відходи (вираховуються)	-		-		-			+		-		-		-			-	
- попутна продукція (вираховується)	-		-		-			-		-		+		-			-	

Продовження додатка Н

2. Витрати на оплату праці	+	+	+	+	+	+	+	+	+
- основна заробітна плата	+	+	+	+	+	+	+	+	+
- додаткова заробітна плата	+	+	+	+	+	+	+	+	+
3. Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+	+	+	+	+	+
4. Амортизація	+	+	+	+	+	+	+	+	+
- амортизаційні відрахування від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування	+	+	+	+	+	+	+	+	+
5. Інші витрати	+	+	+	+	+	+	+	-	+
- загальновиробничі витрати	+	+	+	+	+	+	+	-	+
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування (крім амортизаційні відрахування від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування)									
- витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти	-	+	+	+	+	+	+	-	+
- інші виробничі витрати	+	+	+	+	+	+	+	-	+
Виробнича собівартість	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Примітка. Витрати, що підлягають нормуванню (+); витрати, що не підлягають нормуванню (-).

Додаток П

Прибуток лісогосподарських підприємств Тернопільської області за 2008 рік*

Прибутки від видів діяльності	ДП "Бучацький лісгосп"		ДП "Бережанське лісо мисливське господарство"		ДП "Кременецький лісгосп"		ДП "Тернопільський лісгосп"		ДП "Чортківський лісгосп"		ДП "Тернопільський лісоселекційний насінний центр"	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Прибуток від операційної діяльності, в тому числі:	209	95	760	100	390	98	253	96,6	848	97	38	100
- прибуток від основної діяльності	209	95	760	100	390	98	166	63,4	848	97	34	89,4
- прибуток від іншої операційної діяльності	-	-	-	-	-	-	87	33,2	-	-	4	10,6
Прибуток від фінансової діяльності	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Прибуток від іншої звичайної діяльності	11	5	-	-	8	2	9	3,4	26	3	-	-
Прибуток від надзвичайних подій	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Прибуток, отриманий за звітний період	220	100	760	100	398	100	262	100	874	100	38	100

* Складено на основі даних Звітів про фінансові результати за 2008 рік підприємств лісового господарства Тернопільської області

Додаток Р

Структура реалізації деревини підприємствами лісового господарства
Тернопільської області у 2008 році*

Найменування сортиментів	Реалізовано від рубок головного користування		Реалізовано від рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства		Реалізовано		Частка експорту в загальній сумі реалізації
	всього	в тому числі експорт	всього	в тому числі експорт	всього	в тому числі експорт	
Всього деревини	119679	42948	86487	25312	206166	68260	33,1
в т.ч. – лісоматеріали круглі	44327	4804	12820	870	57147	5674	9,9
- техсировини	68002	38144	46093	24442	114095	62586	57,5
- дрова	7350	0	24972	0	32322	0	0

*Складено на основі даних звіту про використання деревини по Тернопільському обласному управлінню лісового і мисливського господарства за 2008 рік

Додаток С

Структура доходів підприємств лісового господарства Тернопільської області за 2008 рік*

Види доходів	ДП “Бережанське лісомисливське господарство”		ДП “Буцацький лісгосп”		ДП “Кременецький лісгосп”		ДП “Тернопільський лісгосп”		ДП “Чортківський лісгосп”		ДП “Тернопільський лісоселекційний насадінний центр”		По підприємствах лісового господарства Тернопільської області	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Чистий дохід від реалізації (рах. 70)	9366	62,8	12008	71,6	10588	60,4	6451	64,3	13019	68	543	58,6	51975	65,5
Інші операційні доходи (рах. 71)	5539	37,1	4767	28,4	6941	39,5	3572	35,6	6108	31,9	383	41,3	27310	34,4
Інші фінансові доходи (рах. 73)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	0,1	1	-
Дохід від участі в капіталі (рах. 72)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші доходи (рах. 74)	11	0,1	-	-	8	0,1	9	0,1	26	0,1	-	-	54	0,1
Надзвичайні доходи (рах. 75)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього	14916	100	16775	100	17537	100	10032	100	19153	100	927	100	79340	100

*Складено на основі Звітів про фінансові результати за 2008 рік підприємств лісового господарства

Тернопільської області

Додаток Т

Звітність лісогосподарських підприємств

Види звітності	Підвиди звітності	Форми звітності	Періодичність складання	
1	2	3	4	
Зовнішня звітність	Фінансова звітність	- Форма 1 “Баланс”;	щоквартально	
		- Форма 2 “Звіт про фінансові результати”;	щоквартально	
		- Форма 3 “Звіт про рух грошових коштів”;	щорічно	
		- Форма 4 “Звіт про власний капітал”;	щорічно	
		- Форма 5 “Примітки до річної фінансової звітності”;	щорічно	
	Податкова звітність	- Декларація податку на додану вартість;	щомісячно	
		- Декларація податку на прибуток з додатками;	щоквартально	
		- Розрахунок частини чистого прибутку (доходу), що підлягає сплаті до державного бюджету за результатами щоквартальної фінансово-господарської діяльності;	щоквартально	
		- Податкова декларація про збір за користування радіочастотним ресурсом України;	щомісячно	
		- Податковий розрахунок комунального податку;	щомісячно	
		- Розрахунок збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету;	щоквартально	
		- Розрахунок збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики;	щоквартально	
		- Розрахунок за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду;	щоквартально	
		- Розрахунок земельного податку;	щорічно	
		- Розрахунок податку з транспортних власників;	щорічно	
		- Розрахунок збору за забруднення навколишнього середовища;	щоквартально	
		Статистична звітність	- Звіт про товарообіг;	щоквартально
			- Звіт про обсяги платних послуг;	щомісячно
	- Звіт про використання робочого часу;		щомісячно	
	- Звіт з праці Ф-ІПВ;		щомісяця	
	- Звіт про використання води;		щоквартально	
	- Звіт про порушення лісового законодавства та проведення лісозахисних робіт;		щоквартально	
	- Звіт про обсяги продукції, робіт та послуг лісового господарства;		щоквартально	
	- Звіт про перераховані внески, перерахування та витрати, пов’язані з загальнообов’язковим державним соціальним страхуванням у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності;		щоквартально	
	Спеціальна звітність	- Розрахунок суми страхових внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування, що підлягають сплаті;	щомісяця	
		- Індивідуальні відомості про застраховану особу;	щорічно	

Продовження додатка Т

1	2	3	4
		- Звіт про нараховані внески, перерахування та витрати, пов'язані з загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності;	щоквартально
		- Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття;	щоквартально
		- Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України;	щоквартально
Внутрішня звітність	Звітність, що складається менеджерами підрозділів	- Звіт про рух основних засобів, матеріальних цінностей і бланків суворої звітності;	щомісячно
		- Звіт по праці, заробітній платі і витратах на виробництво;	щомісячно
		- Звіт про заготівлю насіння;	щомісячно
		- Касовий звіт;	щомісячно
		- Звіт про рух лісопродукції;	щомісячно
		- Звіт про використання транспорту і механізмів;	щомісячно
		- Звіт про рух паливно-мастильних матеріалів	щомісячно
	Звітність, що складається менеджерами центрального офісу	- Виробничий звіт про роботу лісопилно-деревообробного цеху;	щомісячно
		- Звіт керівника;	щоквартально
		- Звіт про основні фінансово-господарські показники діяльності підприємства;	щоквартально
		- Звіт про виконання фінансового плану	щоквартально
		- Моніторинг;	щоквартально
		- Звіт по заробітній платі 1-ПВ;	щоквартально
		- Звіт по заробітній платі 3-ПВ;	щоквартально
		- Звіт про стан нормування праці на підприємстві;	щорічно
		- Штатний розпис	щорічно
		- Звіт про виконання плану заходів по бюджетних програмах;	щоквартально
		- Звіт про стан платоспроможності підприємства;	щоквартально
		- Форма 1-Ліс (калькуляція);	щоквартально
		- Форма 3ЛГ;	щоквартально
		- Форма 1-П;	щомісячно
		- Форма 1-ПЕ;	щомісячно
		- Форма 1-підприємство;	щоквартально
		- Звіт про рівень цін на лісопродукцію реалізовану;	щоквартально
		- Звіт по рентабельності;	щоквартально
		- Форма 10-ЛГ “Звіт про виконання виробничого плану по лісовому господарству” (загальна);	щоквартально
- Форма 10-ЛГ по загальному бюджету та спеціальному фонду	щоквартально		

Додаток Ф

Трактування поняття “стратегічний менеджмент”

Джерело інформації	Визначення	Коментар
1	2	3
Р.Л. Дафт [46, с.241]	Набір рішень і дій по формуванню та втіленню стратегії для забезпечення компанії найкращого конкурентного становища у зовнішньому середовищі та досягнення поставлених цілей.	Акцентується увага на реалізації стратегії підприємства.
А.А. Томпсон, А.Дж. Стрикленд [208, с.565].	Діяльність, пов'язана з визначенням цілей і задач організації та з підтриманням взаємовідносин між організацією й оточенням, які дозволяють їй досягнути своїх цілей, відповідають її внутрішнім можливостям і дозволяють залишатись чутливою до зовнішніх вимог.	Наголошується на зв'язку підприємства із оточенням його діяльності.
Л. Фаей, Р. Ренделл [217, с.30].	Стратегічний менеджмент повинен вирішити три взаємопов'язані задачі: управління стратегією на ринку; управління організацією; реалізація стратегічного менеджменту.	Акцентується увага на задачах стратегічного менеджменту.
Д.С. Львов, А.Г. Гранберг, А.П. Єгоршин [109, с. 445].	Процес, який визначає послідовність дій підприємства, пов'язаних з постановкою мети, визначенням необхідних ресурсів і підтриманням взаємозв'язків із зовнішнім середовищем.	Дефініція відображає зв'язок між метою діяльності, необхідними ресурсами та зовнішнім середовищем.
О.М. Коваленко [83, с.6-7]	Необхідність стратегічного управління впливає з об'єктивно притаманних його функцій в умовах ринкової трансформації та зростанням ролі управлінського фактору в процесі функціонування та підвищення ефективності промислового виробництва.	Акцентується увага на необхідності стратегічного управління в умовах ринкових перетворень.
Т.А Стовба [200, с.7].	Передбачає динамічну взаємодію підприємства із зовнішнім середовищем з метою пошуку та використання можливостей, які допоможуть вижити та розвиватись у майбутньому.	Акцентується увага на взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем.

Додаток Ф.1

Трактування поняття “операційний менеджмент”

Джерело інформації	Визначення	Коментар
1	2	3
С. Лі та М. Шнайдер'янс [250, с.3]	Наука про концепції, методи, процедури, технологію, які використовують менеджери в процесі створення та функціонування операційної системи.	Розглядається як окрема наука про операційну систему.
Р.Чейз і Н. Аквілано [247, с.5].	Управління всіма видами ресурсів, необхідних для виробництва продукції та надання організацією послуг	В основі визначення покладено виробництво продукції та надання послуг.
Л. Гелловой [45, с.10].	Діяльність з управління процесом придбання матеріалів, їхнього перетворення в готовий продукт і його постачання покупцю.	Дефініція відображає зв'язок між процесами постачання, виробництва та реалізації.
З.П. Румянцева та Н.А. Саломатін [183, с.241]	Система взаємопов'язаних елементів, що характеризує виробництво, його організацію, технічне обслуговування, а також управління виробничою стратегією, програмою, виробництвом в оперативному режимі, матеріальним забезпеченням виробництва, ціноутворенням, витратами у виробництві.	Акцентується увага на процесі виробництва.
С.В. Ільдеменов, А.С. Ільдеменов, С.В. Лобов [72, с.12]	Діяльність, пов'язана з розробкою, використанням і вдосконаленням бізнес-систем, на основі яких виготовляється основна продукція та послуги компанії, і яка є невід'ємною частиною будь-якої управлінської діяльності	Акцентується увага на виробництві продукції та наданні послуг.
Н.В. Микитенко [121, с.6].	Це менеджмент у процесі створення товарів і надання послуг, який здійснюється на рівні операцій, починаючи із забезпечення організації входами (потрібними ресурсами) та впродовж їх трансформації у виходи (готові товари й послуги).	Акцентується увага на процесі створення товарів і наданні послуг.

Додаток X

Види економічного аналізу

Автор	Критерії класифікації	Види аналізу
1	2	3
М.І. Баканов, О.Д. Шеремет [12, с.189-192]	1. Потреби користувачів.	- Внутрішній управлінський аналіз, зовнішній фінансовий аналіз.
	2. Зміст процесу управління.	- Перспективний (прогнозний, попередній), оперативний, поточний (ретроспективний).
	3. Характер об'єктів управління.	- Аналіз галузевої структури народного господарства, рівнів суспільного виробництва і управління, стадій розширеного відтворення, складових елементів виробництва.
	4. Суб'єкти аналізу.	- Аналіз керівництва і економічної служби, власників і органів господарського управління, постачальників, покупців, аудиторських фірм, кредитних, фінансових органів.
	5. Періодичність аналізу.	- Періодичний річний, квартальний, місячний, декадний, щоденний, змінний аналіз, змінний аналіз і разовий неперіодичний аналіз.
	6. Зміст і повнота питань, що вивчаються.	- Повний аналіз всієї господарської діяльності, локальний аналіз діяльності окремих підрозділів, тематичний аналіз окремих питань економіки.
	7. Методи вивчення об'єктів.	- Комплексний, системний аналіз, функціонально-вартісний, порівняльний, суцільний і вибіркового, кореляційний аналіз.
	8. Степінь механізації і автоматизації обчислювальних робіт.	- Аналіз в умовах електронної обробки даних з використанням обчислювально-перфораційної техніки, обчислювально-клавішних машин).
	9. Суб'єкти управління.	- Техніко-економічний аналіз, соціально-економічний аналіз, економіко-правовий аналіз, економіко-екологічний аналіз.
	10. Рівні управління.	- Оперативний аналіз, підсумковий комплексний економічний аналіз, всебічний аналіз економічної перспективи розвитку підприємства.
Г.Д. Костенко, Є.О. Підгора та ін. [94, с.65-68]	1. Суб'єкти аналізу.	- Аналіз, який проводять керівники підприємства, економічні служби підприємства, аудиторські фірми, фінансові, кредитні й інші організації, постачальники, покупці.

Продовження додатка Х

1	2	3
	2. Досліджувані об'єкти.	- Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, окремих його бізнес-одиниць (цеху, ділянки, бригади, робітника, місця), об'єднання підприємств.
	3. Мета проведення аналізу.	- Аналіз з метою визначення базових показників для планування, внутрішньої оцінки результатів господарської діяльності, виявлення резервів і шляхів їхньої мобілізації, прогнозування результатів господарської діяльності, підготовки матеріалів для вироблення оптимальних управлінських рішень, підготовки звіту перед зборами акціонерів, іншими органами, що перевіряють, складання бізнес-плану інвестиційного проекту, кредитного договору, аудиторського висновку.
	4. Аспекти дослідження.	- Фінансово-економічний аналіз, техніко-економічний аналіз, функціонально-вартісний аналіз, комплексний аналіз, соціально-економічний аналіз, маркетинговий аналіз, економіко-правовий аналіз, економіко-екологічний аналіз, аудиторський аналіз.
	5. Повнота досліджуваних питань.	- Повний аналіз, локальний аналіз, тематичний аналіз.
	6. Широта вивчення резервів.	- Внутрішній аналіз, порівняльний аналіз.
	7. Характер прийнятих на основі аналізу рішень.	- Оперативний аналіз, перспективний (стратегічний) аналіз, підсумковий (поточний, ретроспективний) аналіз.
Є.В. Мних [127, с.37]	1. Часова форма.	- Стратегічний (перспективний) аналіз, поточний (оперативний) аналіз, ретроспективний (підсумковий, наступний) аналіз.
	2. Просторова форма.	- Внутрішній аналіз, зовнішній аналіз.
	3. Зміст аналізу.	- Комплексний і тематичний аналіз; управлінський і фінансовий аналіз.
	4. Періодичність аналізу.	- Періодичний аналіз, одноразовий аналіз.
	5. Організаційна форма аналізу.	- Централізований аналіз і децентралізований аналіз; немеханізований аналіз і на базі ЕОМ.
	6. Форма досліджуваних економічних відносин.	- Техніко-економічний аналіз, соціально-економічний аналіз, функціонально-вартісний аналіз.
	7. Рівень охоплення об'єкта.	- Суцільний аналіз, вибірковий аналіз, внутрігосподарський аналіз, загальний аналіз, міжоб'єктний аналіз.

Продовження додатка X

1	2	3
П.Я. Попович [169, с.20-21]	1. Роль в управлінні.	- Управлінський (внутрішній) аналіз, фінансовий (зовнішній) аналіз.
	2. Періодичність аналізу.	- Перспективний (прогнозний, попередній) аналіз, оперативний аналіз, поточний (ретроспективний) аналіз.
	3. Характер об'єктів управління.	- Аналіз галузей економіки, аналіз рівнів суспільного виробництва та управління (галузь, об'єднання, група взаємопов'язаних організацій, підприємства, філії та структурні виробничі одиниці), аналіз стадій процесу розширеного відтворення (виробництво, обмін, розподіл, споживання), аналіз складових елементів виробництва (трудових, матеріальних, фінансових, кредитних).
	4. Суб'єкти управління.	- Аналіз, що виконується керівництвом та економічними службами, власниками та органами господарського управління, постачальниками, покупцями, аудиторськими фірмами, кредитними організаціями, податковими та фінансовими органами.
	5. Склад і повнота питань, які вивчаються.	- Повний аналіз, локальний аналіз, тематичний аналіз.
	6. Метод вивчення об'єкта.	- Системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз, факторний аналіз, діагностичний (експрес) аналіз, маржинальний аналіз, економіко-математичний аналіз, стохастичний аналіз.
	7. Склад розрахунків, які виконуються.	- Комплексний економічний аналіз, техніко-економічний аналіз, економіко-правовий аналіз, економіко-екологічний аналіз.
Г.В. Савицька [186, с.19 -24]	1. Галузева ознака.	- Галузевий аналіз, міжгалузевий аналіз.
	2. Ознака часу.	- Перспективний (попередній) аналіз, який поділяють на короткостроковий і довгостроковий (стратегічний) аналіз, і ретроспективний аналіз, який поділяють на оперативний і підсумковий.
	3. Просторова ознака.	- Внутріфірмовий аналіз, міжфірмовий аналіз, що включає бенчмаркінг.
	4. Аспекти дослідження.	- Фінансовий аналіз, техніко-економічний (операційний) аналіз, соціально-економічний аналіз, економіко-статистичний аналіз, економіко-екологічний аналіз, маркетинговий аналіз, інвестиційний аналіз, функціонально-вартісний аналіз.

Продовження додатка X

1	2	3
	5. Методика дослідження об'єктів.	- Якісний аналіз, кількісний (факторний) аналіз, експрес-аналіз, фундаментальний аналіз, ситуаційний аналіз, маржинальний аналіз, економіко-математичний аналіз.
	6. Суб'єкти (користувачі) аналізу.	- Внутрішній аналіз, зовнішній аналіз.
	7. Ступінь охоплення об'єктів.	- Суцільний аналіз, вибірковий аналіз.
	8. Зміст програми.	- Комплексний аналіз, тематичний аналіз.
М.А. Болюх та ін. [24, с. 45-51]	1. Глибина дослідження та призначення результатів.	- Загальноекономічний аналіз (фінансово-економічний і статистико-економічний), техніко-економічний аналіз, функціонально-вартісний аналіз.
	2. Час дослідження процесів і явищ.	- Попередній аналіз, оперативний аналіз, послідовний аналіз, стратегічний аналіз.
	3. Місце проведення.	- Внутрішньогосподарський аналіз, міжгосподарський аналіз; галузевий аналіз і міжгалузевий аналіз.
	4. Обсяг дослідження та міра охоплення даних.	- Комплексний (повний) аналіз, тематичний (частковий, експрес) аналіз.
	5. Характер проведення й охоплення питань.	- Фінансовий аналіз, управлінський аналіз.
Р.В. Федорович, О.Т. Іващук [218, с.222-224]	1. Час проведення та характер рішення.	- Попередній, прогнозний, оперативний, послідовний (підсумковий).
	2. Сторони діяльності підприємства.	- Фінансово-економічний, техніко-економічний.
	3. Переважаючий метод виявлення резервів і критеріїв їх оцінки.	- Порівняльний (в т.ч. внутрігосподарський і міжгосподарський), функціонально-вартісний, багатофакторний на основі використання математичних методів і ЕОМ.
	4. Обов'язки, які вивчають.	- Аналіз діяльності окремих робітників і виробничої ділянки, аналіз діяльності міністерства, аналіз роботи виробничого об'єднання та його підрозділів, аналіз за функціональними службами.
	5. Суб'єкти здійснення.	- Аналіз, що здійснюють працівники підприємства і, зокрема, його економічна служба, аналіз, що здійснюють органи, яким підпорядковане підприємство, аналіз, що здійснюють фінансові органи і установи банку, органи державної статистики, науково-дослідницькі і проєктні організації, органи народного контролю, слідчі органи.
	6. Широта вивчення питань.	- Повний, тематичний (цільовий).
	7. Ступінь періодичності проведення і охоплення явищ.	- Систематичний, одноразовий (суцільний і вибірковий).

Продовження додатка X

	2	3
	8. Спосіб формування та обробки інформації, в залежності від можливостей технічних засобів, які використовують.	- Аналіз, який виконують на технічних засадах з ручним уведенням вихідних даних, аналіз, який виконують на технічних засадах з автоматизованим уведенням вихідних даних.
С.І. Шкарабан, В.І. Сапачов [238, с.9-11]	1. Аспекти дослідження.	- Фінансово-економічний, техніко-економічний.
	2. Коло питань, що вивчають.	- Повний, тематичний (локальний).
	3. Широта виявлення резервів (характеру порівнянь).	- Внутрішньоцеховий, внутрішньо-заводський, міжзаводський, галузевий, міжгалузевий.
	4. Періодичність проведення.	- Щоденний (щозмінний) - оперативний, декадний, місячний, кварталний, річний.
В.М. Серединська та ін. [188, с.28]	1. Зміст процесу управління.	- Стратегічний, оперативний, ретроспективний.
	2. Суб'єкти аналізу.	- Зовнішній, внутрішній.
	3. Аспекти дослідження.	- Функціонально-вартісний, фінансовий, техніко-економічний, соціально-економічний, еколого-економічний, проектний.
	4. Рівні та масштаби виробництва й управління.	- Макроекономічний, регіональний, галузевий, міжгалузевий, внутрішньо-господарський, міжгосподарський.
	5. Зміст і повнота питань, що вивчають.	- Комплексний, тематичний.
	6. Періодичність проведення.	- Річний, кварталний, місячний, декадний, щоденний, неперіодичний.

Додаток Ц

Характеристика операційного, поточного та стратегічного видів аналізу
(узагальнено автором на основі [24; 127; 169; 186])

Види аналізу	Предмет дослідження	Об'єкти дослідження	Мета	Термін проведення	Інструментарій
<i>Операційний</i>	Виробнича діяльність підприємства та збутові процеси	Фази виробничого процесу, матеріально-технічне забезпечення, продуктивність праці, ефективність застосовуваної технології тощо.	Удосконалення виробного процесу та запобігання непродуктивним витратам і втратам	Зміна, доба, декада, місяць	Порівняння, середні та відносні величини, абсолютні різниці, відносні різниці тощо.
<i>Поточний</i>	Фінансово-господарська діяльність підприємства	Показники діяльності підприємства в розрізі видів та його структурних підрозділів тощо.	Щоквартальна чи щорічна комплексна діагностика й оцінка результатів діяльності підприємства	Квартал, рік	Порівняння, групування, середні та відносні величини, ланцюгові підстановки тощо.
<i>Стратегічний</i>	Фінансово-господарська діяльність підприємства та прогнозування її результатів	Фінансові результати, цінова політика, собівартість та конкурентоспроможність продукції (робіт, послуг), витрати, доходи та прибуток підприємства та їх поведінка, становище підприємства на ринках збуту тощо.	Опис, пояснення, прогноз об'єкта дослідження; підготовка множини альтернативних напрямів його розвитку; вибір конкретної стратегії і формування всієї системи стратегій	Один, п'ять чи десять років	Графічне та табличне подання інформації, експертні оцінки, ланцюгові підстановки, способи математичного програмування тощо.

Додаток Ш

Комплексний план аналізу операційної діяльності лісгосподарських підприємств (авторська розробка)

№ п/п	Об'єкти аналізу	Показники	Періодичність проведення	Термін виконання	Виконавці	Джерела інформації	Методи здійснення	Користувачі	
								внутрішні	зовнішні
1.	Виробництво	Валова продукція, товарна продукція, послуги, роботи	Щоденно	До 10 год. наступного дня	Інженер з виробництва	Виробничий план, форма 10-ЛГ, Звіт про обсяги продукції, робіт та послуг лісового господарства, Звіт по праці, заробітній платі і витратах на виробництво, Виробничий звіт про роботу лісопильно-деревообробного цеху	Порівняння, балансовий метод, середні та відносні величини.	Директор лісгоспу, керівники і бухгалтери підрозділів, центральна бухгалтерія, виробничий відділ, головний інженер, планово-економічний відділ, лісгосподарський відділ	ДКЛМГ ОУЛМГ, органи статистики
2.	Собівартість продукції (робіт, послуг)	Продукція лісозаготівлі, переробки, непромислових господарств, роботи, послуги	Щомісячно	До 5 числа наступного місяця	Економіст-нормувальник	Нормативні калькуляції, технічна документація, дані аналітичного обліку за рахунками витрат виробництва, Звіт по праці, заробітній платі і витратах на виробництво, Форма 1-Ліс (калькуляція),	Порівняння, середні та відносні величини, метод табличного і графічного подання інформації	Директор лісгоспу, керівники і бухгалтери підрозділів, центральна бухгалтерія, виробничий відділ, планово-економічний відділ, лісгосподарський відділ	ДКЛМГ ОУЛМГ,
3.	Реалізація	Обсяг реалізації продукції в натуральних і грошових вимірниках за видами	Щоденно	До 10 год. наступного дня	Інженер з реалізації	Товарно-транспортні накладні, податкові накладні, специфікації-накладні, валютно-митні декларації, Декларація податку на додану вартість,	Порівняння, середні та відносні величини, метод табличного і графічного	Директор лісгоспу, керівники і бухгалтери підрозділів, головний інженер, відділ збуту, головний бухгалтер, головний економіст-контролер, економіст-	ДКЛМГ ОУЛМГ, статистичні та податкові органи

		продукції, робіт, послуг та ринками збуту				виписки з рахунку в банку, Звіт про рух лісопродукції, Звіт про товарообіг	подання інформації	аналітик,	
4.	Маркетингова діяльність	Обсяг попиту за видами продукції та ринками збуту, структура ринків збуту, дохідність продукції на ринках збуту, ціни на продукції на ринках збуту, ефективність маркетингових досліджень	Щоквартально	До 5 числа місяця, наступного за звітним кварталом	Інженер з реалізації	Звіт про рівень цін на лісопродукцію реалізовану; Звіт про рух лісопродукції, договори про постачання лісопродукції; дані маркетингових досліджень, виробничий план, Форма 1-Ліс (калькуляція); дані про цінові коефіцієнти на лісопродукцію	Порівняння, середні та відносні величини, метод експертних оцінок	Директор лісгоспу, відділ збуту, головний інженер, головний бухгалтер, головний економіст-контролер, керівники структурних підрозділів	ДКЛМГ ОУЛМГ,
5.	Фінансові результати	Прибуток (збиток) від операційної діяльності, маржинальний прибуток, бруто-прибуток	Щомісячно	До 5 числа наступного місяця	Головний бухгалтер	Дані аналітичного обліку за рахунками результатів, дані фінансової звітності, Звіт про виконання фінансового плану.	Порівняння, середні та відносні величини, метод табличного і графічного подання інформації, евристичні методи	Директор лісгоспу, керівники і бухгалтери підрозділів, головний інженер, головний економіст-контролер, головний бухгалтер	ДКЛМГ ОУЛМГ, статистичні та податкові органи

Додаток Щ

Вихідні дані для аналізу собівартості 1 м³ пиловника хвойного другого сорту
(діаметр 20-24 см) по франко-верхньому складу ДП “Тернопільське лісове
господарство”, грн.*

Назва статей витрат	2005 рік	2006 рік	2007 рік	2008 рік	2009 рік	Відхилення**			
						2006р. від 2005р.	2007р. від 2005р.	2008р. від 2005р.	2009р. від 2005р.
Сировина та матеріали (в тому числі попнева плата)	16,4	16,4	16,4	16,4	18,7	-	-	-	2,3
Зворотні відходи (вираховуються)	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Купівельні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Паливо й енергія на технологічні цілі	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Основна заробітна плата	10,69	11,85	12,73	13,91	17,82	1,16	2,04	3,22	7,13
Додаткова заробітна плата	1,21	1,34	1,44	1,57	2	0,13	0,23	0,36	0,79
Відрахування на соціальні заходи	4,43	4,9	5,27	5,76	7,37	2,94	0,84	1,33	2,94
Витрати на утримання і експлуатацію устаткування	10,69	11,85	12,73	13,21	14,16	1,16	2,04	2,52	3,47
Загальновиробничі витрати	20,95	23,2	24,95	24,62	31,72	2,25	4,0	3,67	10,77
Витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти	10,26	11,38	12,22	12,66	19,78	1,12	1,96	2,4	7,12
Попутна продукція (вираховується)									
Виробнича собівартість	74,63	80,92	85,74	88,13	111,55	6,29	11,11	13,5	36,92
Адміністративні витрати	13,68	15,17	16,29	16,69	21,92	1,49	2,61	3,07	8,24
Витрати на збут	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього витрат	88,31	96,09	102,03	104,82	133,47	7,78	13,99	16,51	45,16

*Складено на основі даних за планово-розрахункових калькуляцій собівартості 1 м³ пиловника хвойного другого сорту (діаметр 20-24) франко-верхній склад по ДП “Тернопільське лісове господарство” за 2005-2009 роки;

** На основі проведених розрахунків можна зробити висновок про щорічне зростання витрат по кожній калькуляційній статті собівартості 1 м³ пиловника хвойного другого сорту (діаметр 20-24 см) в порівнянні з базовим 2005 роком.

Додаток Ю

Аналіз собівартості продукції лісозаготівлі підприємств лісового господарства Тернопільської області за 2008-2009 роки

Статті витрат та інші показники		Тернопільське ОУЛГ			Бережанське ЛМГ			Бучацьке ЛГ			Кременецьке ЛГ			Тернопільське ЛГ			Чортківське ЛГ			Заповідник "Медобори"			Тернопільський ЛСНЦ		
		2008	2009	+,-	2008	2009	+,-	2008	2009	+,-	2008	2009	+,-	2008	2009	+,-	2008	2009	+,-	2008	2009	+,-	2008	2009	+,-
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
1	Кількість заготовленої деревини – тис.м³	241,2	200,15	-41,05	55,3	46,1	-9,2	38,3	27,3	-11	47,2	40	-7,2	34,4	29,65	-4,75	59,5	51,3	-8,2	3,1	2,7	-0,4	3,4	3,1	-0,3
2	Вартість заготовленої ліквідної деревини в оптових цінах – тис. грн.	52362,6	40791	-11571,4	12303	9917	-2386	9030	6296	-2734	10310	8600,8	-1709	7204,7	4904,1	-2301	12862,3	10518,1	-2344	168,6	144,6	-24	484,5	410,6	-73,9
3	Ціна 1-го знеособленого м³	217,09	203,8	-13,29	222,48	215,1	-7,36	235,77	230,62	-5,15	218,42	215,02	-3,4	209,44	165,4	-44,04	216,17	205,03	-11,14	54,39	53,56	-0,83	142,5	132,45	-10,1
4	Сировина і матеріали	3559	2681,4	-877,6	1212	649,3	-562,7	596	459,8	-136,2	382,4	332,9	-49,5	325,4	257,8	-67,6	997,3	938	-59,3	21	14,2	-6,8	24,9	29,4	4,5
	в т.ч. попнева плата	3559	2681,4	-877,6	1212	649,3	-562,7	596	459,8	-136,2	382,4	332,9	-49,5	325,4	257,8	-67,6	997,3	938	-59,3	21	14,2	-6,8	24,9	29,4	4,5
5	Зворотні відходи (вирах.)	13,4	5,1	-8,3	-	-	-	-	-	-	9,7	5,1	-4,6	3,7	-	-3,7	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6	Покупні виробни, напівфабрикати та послуги виробничого характеру	4451	4121	-330	1785,9	1678	-108,2	627	509,9	-117,1	825	813,6	-11,4	5,5	5,1	-0,4	1114,2	1045,4	-68,8	-	-	-	93,4	69,3	-24,1
7	Основна заробітна плата	2175	1874,6	-300,4	184,4	113,7	-70,7	304,8	295,6	-9,2	394,4	273,3	-121,1	611,7	502,2	-109,5	595,2	605,9	10,7	56,6	52,6	-4	28,2	31,3	3,1
8	Додаткова заробітна плата	463,6	295,1	-168,5	28,9	38,8	9,9	44,2	24,5	-19,7	159,1	76,5	-82,6	99,8	61,3	-38,5	108,2	79,4	-28,8	19	10,9	-8,1	4,4	3,7	-0,7
9	Відрахування на соціальні заходи	976,1	798	-178,1	79,3	56,9	-22,4	129,8	112,8	-17	205,9	130,5	-75,4	260,1	208,5	-51,6	261,6	253,3	-8,3	27,4	22,9	-4,5	12	13,1	1,1
10	Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	3156,1	2273,4	-882,7	985,7	369,8	-615,9	643	547,1	-95,9	558,7	340,1	-218,6	499,8	426,2	-73,6	446,7	567,3	120,6	-	-	-	22,2	22,9	0,7

Продовження додатка Ю

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
11	Загально-виробничі витрати	7483,3	6046,3	-1437	1550	1198	-351,8	818,6	442,4	-376,2	1711,3	1718,7	7,4	1121,6	804,3	-317,3	2215,1	1797,8	-417,3	1046,4	44	-1002,4	23,2	40,9	17,7
12	Витрати, пов'язані з веденням лісового господарства, не профінансовані державою	3913,7	3271,1	-642,6	743,6	360,1	-383,5	793,3	593	-200,3	599,7	365,5	-234,2	577,9	748,6	170,7	1099,7	1129,8	30,1	-	-	-	99,5	74,1	-25,4
13	Інші виробничі витрати	11568,7	8154,9	-3413,8	2595,8	2640	-43,7	2719,2	1117,9	-1601,3	2374,4	1756,8	-617,6	1327,6	801,1	-526,5	2550,5	1839,6	-710,9	-	-	-	1,2	-	-1,2
14	Виробнича собівартість	37733,4	29511	-8222,7	9165,6	7104	-2061,6	6675,9	4103	-2572,9	7201,2	5802,8	-1398	4825,7	3815,1	-1011	9388,5	8256,5	-1132	167,5	144,6	-22,9	309	284,7	-24,3
15	Адміністративні витрати	4534,2	4139,7	-394,5	748,3	670,4	-77,9	535,3	600	64,7	874	774,6	-99,4	725	652	-73	1433,6	1220,3	-213,3	-	-	-	218	222,4	4,4
16	Витрати, пов'язані зі збутом	8027,6	6459,8	-1567,8	1946	1894	-52	1416	1380	-36	2130,4	1743,2	-387,2	1034	421	-613	1501,2	1021,6	-479,6	-	-	-	-	-	-
17	Всього витрат на лісозаготівлях (повна собівартість)	50295,2	40110	-10185	11860	9668	-2191,5	8627,2	6083	-2544,2	10206	8320,6	-1885	6584,7	4888,1	-1697	12323,3	10498,4	-1825	167,5	144,6	-22,9	527	507,1	-19,9
18	Собівартість 1-го заготовленого м ³	208,52	200,4	-8,12	214,46	209,7	-4,73	225,25	222,82	-2,43	216,22	208,02	-8,2	191,42	164,86	-26,56	207,11	204,65	-2,46	54,03	53,56	-0,47	155	163,58	8,58
19	Прибуток (+), збиток (-) – тис. грн.	2067,4	681	-1386,4	443,1	248,6	-194,5	402,8	213	-189,8	103,9	280,2	176,3	620	16	-604	539	19,7	-519,3	1,1	-	-1,1	-42,5	-96,5	-139
20	Рентабельність лісозаготівель, %	4,1	1,7	-2,4	3,7	2,6	-1,1	4,7	3,5	-1,2	1	3,4	2,4	9,4	0,3	-9,1	4,4	0,2	-4,2	0,7	-	-0,7	-8,1	-19	-27,1

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверинцев С. С. Философский энциклопедический словарь / С. С. Аверинцев, Э. А. Араб-Оглы, Л. Ф. Ильичев и др. – 2-е изд. – М. : Советская энциклопедия, 1989. – 815 с.
2. Аксененко А. Ф. Методика учета и анализа себестоимости продукции / А. Ф. Аксененко, В. В. Новиков, В. И. Сидоров и др. ; под ред. А. Д. Шеремета. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 208 с.
3. Аксененко А. Ф. Нормативный метод учета в промышленности / А. Ф. Аксененко. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 224 с.
4. Алексеенко Л. М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) / Л. М. Алексеенко, В. М. Олексієнко. – Тернопіль : Астон, 2003. – 672 с.
5. Аношин Р. М. Экономика, организация и планирование производства в лесхозах / Р. М. Аношин, И. В. Воронин, В. В. Павлов, Т. А. Куликова, М. А. Трянов. – М. : Лесная промышленность, 1977. – 280 с.
6. Антоненко І. Я. Еколого-економічна оцінка ефективності використання і охорони лісових ресурсів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.08.01 “Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища” / І. Я. Антоненко. – К., 2001. – 19 с.
7. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Аперч. Пер. с англ. – М., 2002. – 952 с.
8. Артюшок К. А. Облік та аудит адміністративних витрат господарюючого суб'єкта (на прикладі лісогосподарських підприємств Рівненської області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / К. А. Артюшок. – К., 2005. – 20 с.
9. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посібник / П. Й. Атамас. – Д.- К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
10. Аткінсон Э. Управленческий учет / Э. Аткінсон, Р. Банкер, Р. Каплан, С. Янг / Пер. с англ. – М., 2005. – 879 с.

11. Бабо А. Прибыль / А. Бабо. Пер. с фр. / Общ. ред. и коммент. В. И. Кузнецова. – М. : А/о Издательская группа “Прогресс”, “Универс”, 1993. – 176 с.
12. Баканов М. И. Теория экономического анализа : учебник / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 288 с.
13. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И. А. Басманов ; под ред. В. А. Новака. – М. : Финансы, 1970. – 167 с.
14. Безруких П. Организация бухгалтерского учета на предприятии / П. Безруких – М. : Финансы, 1966. – 320 с.
15. Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І. Белоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №4. – С. 3–10.
16. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л. А. Бернстайн. Пер. с англ. / Науч. ред. Перевода чл.-корр. РАН И. И. Елисеева. Гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 624 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
17. Біла Л. М. Роль звітності в системі управління сільськогосподарським підприємством / Л. М. Біла // Економіка АПК. – 2005. – №8. – С. 85–90.
18. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №9. – С. 3–5.
19. Білуха М. Основні напрями розвитку обліку та контролю за електронною технологією в ХХІ столітті / М. Білуха // Вісник КНТЕУ. – №3. – 2005. – С. 13–18.
20. Білуха М. Теоретичні та методологічні засади електронного обліку господарської діяльності / М. Білуха, Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – №12. – 2004. – С. 15–24.
21. Бланк И. Управление прибылью / И. Бланк – Изд. 3-е, перераб. и доп. – К. – Ника-Центр, 2007. – 766 с.
22. Богач Б. М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.

екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Б. М. Богач. – Т., 2008. – 20 с.

23. Бойко С. В. Облік і калькулювання на промислових підприємствах: організація і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С. В. Бойко. – К., 2005. – 21 с.

24. Болюх М. А. Економічний аналіз : навч. посібник / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.

25. Бородкин А. С. Нормативный учет и себестоимость промышленной продукции / А. С. Бородкин, В. А. Торопов. – К. : Техніка, 1990. – 152 с.

26. Ботолов Н. А. Лесное хозяйство в системе АПК / Н. А. Ботолов. – М. : Агропромиздат, 1987. – 168 с.

27. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник [для студентів вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська ; під ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 480 с.

28. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська : підручник [для студентів вищих навчальних закладів] ; під ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 528 с.

29. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець : підручник [для студентів вищих навчальних закладів]. – Житомир : ПП “Рута”, 2003. – 444 с.

30. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности / Б. И. Валуев. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 215 с.

31. Воробьев Г. И. Экономика лесного хозяйства СССР / Г. И. Воробьев, И. В. Воронин, А. Д. Янушко, Г. Н. Рукосуев – М. : Высшая школа, 1980. – 336 с.

32. Воронин И. В. Экономика лесного хозяйства СССР / И. В. Воронин, П. В. Васильев, Е. Я. Судачков – М. : Лесная промышленность, 1978. – 264 с.

33. Гаврилюк В. П. Доходи в системі обліково-аналітичного забезпечення підприємств / В. П. Гаврилюк // Економіка АПК. – 2007. – С. 113–117.

34. Галенко О. М. Аналіз рентабельності / О. М. Галенко, О. В. Липчанська // Економіка та підприємництво: Збірник наукових праць молодих учених та аспірантів / Відп. ред. С.І. Дем'яненко. – К. : КНЕУ, 2002. – Вип. 9. – С. 162–169.

35. Гарасим П. М. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) : моногр. / П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 270 с.

36. Гаращенко О. В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутку / О. В. Гаращенко : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”. – К., 2004. – 19 с.

37. Герчикова И. Н. Менеджмент : учебник / И. Н. Герчикова. – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – 501 с.

38. Голов С. Управлінський облік : підручник / С. Голов. – Київ : “Лібра”, 2003. – 704 с.

39. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Екаунтінг, 2000. – 384 с.

40. Голов С. Ф. Фінансовий облік : підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – Київ. : “Лібра”, 2005. – 976 с.

41. Голов С. Чи перешкоджає П(С)БО 16 “Витрати” економічній роботі на підприємстві / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №5. – С. 3–9.

42. Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №2. – С. 14–19.

43. Гуцаленко Л. В. Прибуток: економічна сутність та еволюційні процеси формування / Л. В. Гуцаленко // Агроінком. – 2005. – №7. – С. 26–32.

44. Гуцаленко Л. В. Удосконалення обліку доходів для забезпечення потреб різних користувачів / Л. В. Гуцаленко, О. А. Подолянчук // Облік і фінанси АПК. – 2007. – №6–7. – С. 99–102.

45. Гэлловэй Л. Операционный менеджмент. Принципы и практика / Л. Гэлловэй – СПб. : Питер, 2000. – 320 с.
46. Дафт Р. Л. Менеджмент / Р. Л. Дафт. – СПб. : Издательство “Питер”, 2000. – 832 с. – (Серия “Теория и практика менеджмента”).
47. Дегтярєва О. О. Удосконалення методів виробничо-господарської діяльності підприємств на основі контролінгу (на прикладі нафтопереробних підприємств) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 “Економіка підприємства і організація виробництва” / О. О. Дегтярєва. – О., 2002. – 19 с.
48. Дергільова Г. С. Облік і аналіз прибутку підприємств громадського харчування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. : 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Г. С. Дергільова. – Х., 2003. – 19 с.
49. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та аналізу контролю : моногр / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, “Економічна думка”, 2009. – 272 с.
50. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – №4 . – 2008. – С. 7 – 11.
51. Джикович В. Л. Экономика лесного хозяйства : учебн. для вузов / В. Л. Джикович. – М. : Лесная промышленность, 1979. – 192 с.
52. Дзюбенко О. М. Еколого-економічні пріоритети розвитку лісоресурсного комплексу України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.08.01 “Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища” / О. М. Дзюбенко. – К., 2006. – 25 с.
53. Добровський В. М. Управлінський облік : навч. посібник / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицький, Р. С. Коршикова ; під ред. В. М. Добровського. – К. : КНЕУ, 2005. – 278 с.
54. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри. Пер.с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.

55. Едошин А. Н. Бухгалтерский учет в лесном хозяйстве / А. Н. Едошин. - М. : Лесная промышленность, 1969. – 416 с.

56. Єремян О. М. Організація і методологія обліку і аналізу фінансових результатів (на прикладі консервного виробництва України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / О. М. Єремян. – К., 2005. – 17 с.

57. Жибак М. М. Організація маркетингової служби на лісгосподарських підприємствах / М. М. Жибак // Наукові записки. – Вип. 13. – Тернопіль : В-во “Економічна думка”, 2004. – С. 33–37.

58. Жибак М. М. Управління ефективним розвитком лісгосподарських підприємств на основі сортиментної політики : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 “Економіка підприємства і організація виробництва” / М. М. Жибак. – Л., 2004. – 17 с.

59. Загальна характеристика лісів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dklg.kmu.gov.ua/forest/>.

60. Загірняк Д. М. Організаційне забезпечення стратегічного вибору підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 “Економіка підприємства і організація виробництва” / Д. М. Загірняк. – Луганськ, 2003. – 18 с.

61. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.

62. Заготівля і переробка деревини [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=32969&cat_id=32881.

63. Задорожна О. І. Організація обліку на підприємствах лісової галузі: сучасний стан і шляхи вдосконалення / О. І. Задорожна // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – 8 (86). – С. 207 – 213.

64. Задорожна О. Інформаційне забезпечення сектору побічного користування лісового господарства України / О. Задорожна // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки

України” 21–22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 194–196.

65. Задорожна О. Облік та економічна оцінка побічної продукції лісового господарства / О. Задорожна // Інноваційна економіка. – 2008. – №4 (10). – С. 81–85.

66. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : моногр. / З. В. Задорожний – Тернопіль : Економічна думка, 2006. – 336 с.

67. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – №10. – С. 3–7.

68. Закон України “Про внесення змін до Лісового кодексу України” від 8 лютого 2006 р. №3404-IV // Бухгалтерський облік у лісовому господарстві. – №3–4. – березень – квітень. – 2006 р. – С. 3–46.

69. Звіт з механізації лісгосподарських робіт Тернопільського обласного управління лісового та мисливського господарств за 2008 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ternopillis.te.ua>.

70. Звіт про роботу Держкомлісгоспу України за 2007 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=56486&cat_id=34185

71. Иванова В. Н. Теория управления: социально-технологический подход. Энцикл. словарь / Под ред. В. Н. Иванова, В. И. Патрушева ; Акад. наук социал. технологий и местного самоуправления. – 3-е изд., перераб. и доп. – М : Муниципальный мир, 2004. – 672 с. – (Энциклопедия управленческих званий. Муниципальная наука).

72. Ильдеменов С. В. Операционный менеджмент / С. В. Ильдеменов, А. С. Ильдеменов, С. В. Лобов : учебник. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 337 с. – (Учебники для программы МВА).

73. Ивахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посібник / С. В. Ивахненко. – К., 2003. – 349 с.

74. Ивахненко С. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської області) :

автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / С. В. Івахненко. – К., 1999. – 19 с.

75. Ільченко Л. Б. Облік та аналіз витрат на виробництво (на матеріалах підприємств харчової промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Л. Б. Ільченко. – К., 2006. – 19 с.

76. Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України / Затверджено наказом Держкомлісгоспу України від 19 грудня 2003 року №205.

77. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291.

78. Каллас К. Э. Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета / К. Э. Каллас. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 176 с.

79. Карпова Т. П. Управленческий учет / Т. П. Карпова. – М. : Аудит – ЮНИТИ, 1998. – 350 с.

80. Кенэ Ф. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ. – М. : Изд-во социально-экономической литературы, 1960. – 550 с.

81. Киперман Г. Я. Хозрасчет и показатели прибыли и дохода / Г. Я. Киперман, А. В. Шевляков. – М. : Финансы и статистика, – 1991. – 128 с.

82. Кірданов М. Г. Облік та аналіз витрат на виробництво (на прикладі підприємств взуттєвої промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / М. Г. Кірданов. – К., 2002. – 17 с.

83. Коваленко О. М. Стратегічне управління підприємницькою діяльністю в промисловому виробництві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.01 “Економіка промисловості” / О. М. Коваленко. – О., 2003. – 19 с.

84. Ковальчук Т. М. Оперативний економічний аналіз: теорія, методологія, організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 Бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Т. М. Ковальчук. – К., 2004. – 40 с.
85. Ковальчук Т. М. Сучасна парадигма науки “економічний аналіз” / Т. М. Ковальчук // Економіка АПК. – 2006. – №10. – С. 64–69.
86. Ковальчук Т. М. Оперативний аналіз прибутку від реалізації продукції / Т. М. Ковальчук // Економіка АПК. – 2003. – №7. – С. 92–101.
87. Кодацкий В. П. Классификация резервов роста прибили / В. П. Кодацкий // Сборник научных трудов научно-исследовательского экономического института : Серия Д. Финансы и кредит. – Харьков. – 1994. – Вып. 9. – С. 2–3.
88. Кодацкий В. П. Прибыль и организация бухгалтерского учета / В. П. Кодацкий // Сборник научных трудов. – Харьков. – 1995. – №5. – 4 с.
89. Кодацкий В. П. Прибыль и чистый доход / В. П. Кодацкий // Сборник научных трудов научно-исследовательского экономического института. Серия Д. Финансы и кредит. – Харьков, 1995. – Вып. 11. – С. 3–6.
90. Кожухов Н. И. Практикум по экономике, организации и планированию лесного хозяйства / Н. И. Кожухов. – М. : Лесная промышленность, 1977. – 160 с.
91. Козак М. І. Інтеграція видів обліку в умовах його автоматизації / М. І. Козак // Економіка АПК. – 2002. – №3. – С. 72–75.
92. Комков В. В. Оптимизация воспроизводства лесных ресурсов / В. В. Комков, Н. А. Моисеев. – М. : Лесная промышленность, 1987. – 248 с.
93. Коршунов В. І. Організація бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах : моногр. / В. І. Коршунов – Х. : Основа, 1999. – 226 с.
94. Костенко Т. Д. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : навч. посіб. / Т. Д. Костенко, Є. О. Підгора, В. С. Рижиков, В. А. Панков, А. А. Герасимов, В. В. Ровенська – 2-ге переробл., і доп. – Київ : ЦНЛ, 2007. – 400 с.
95. Костюченко В. Облік доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів / В. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №4. – С. 28–39.

96. Крук В. Д. Экономические проблемы управления издержками производства лесного хозяйства и пути их решения в рыночных условиях: (Теоретико-методологический и практический аспекты) : моногр. / В. Д. Крук – Х. : ХТАУ, 1997. – 313 с.

97. Кузнецова С. Організація облікової служби на підприємстві / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – №9. – 2008. – С. 16–20.

98. Кузьминский А. Н., Сопко В. В. Организация бухгалтерского учета и экономического анализа в промышленности: Практ. руководство / А. Н. Кузьминский, В. В. Сопко. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 200 с.

99. Кучеренко Т. Фінансова звітність як складова економічних наук / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №9. – С. 21–29.

100. Кучеренко Т. Формування показника чистого прибутку у Звіті про фінансові результати / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №2. – С. 36–38.

101. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально-орієнтованої економіки: організація та методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / О. А. Лаговська. – К., 2007. – 21 с.

102. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз: теорія, методологія, практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / І. Д. Лазаришина. – Т., 2006. – 36 с.

103. Лебедзевич Я. В. Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Я. В. Лебедзевич. – К., 2002. – 20 с.

104. Лень В. С. Управлінський облік / В. С. Лень : навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-прес, 2006. – 317 с. – (Вища освіта XXI століття).

105. Лещій В. Р. Інформаційне забезпечення управління підприємством / В. Р. Лещій // Фінанси України. – 1999. – №5. – С. 53–59.

106. Лишиленко О. В. До питання обліку витрат і доходів підприємств / О. В. Лишиленко // Статистика України. – 2004. – №3. – С. 108–112.

107. Лісове господарство та деревообробна промисловість / Відп. ред. В. В. Болгов. – Випуск перший. – К. : Болгов медіа центр, 2005. – 143 с.

108. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід : моногр. / М. Р. Лучко – К. : “Облікінформ”, 1997. – 144 с.

109. Львов Д. С. Стратегическое управление: регион, город, предприятие / Д. С. Львов, А. Г. Гранберг, А. П. Егоршина; ООИ РАН, НИМБ. – М. : ЗАО “Издательство “Экономика”, 2004. – 605 с.

110. Майданчик Б. И. Анализ и обоснование хозяйственных решений / Б. И. Майданчик, М. Г. Карпунин, Я. Г. Любинецкий и др. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 136 с.

111. Майданчик Б. И. Функционально-стоимостный анализ издержек производства / Б. И. Майданчик, М. Г. Карпунин, Н. К. Моисеева ; под ред. Б. И. Майданчика. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 271 с.

112. Манн Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер ; пер. с нем. Ю. Г. Жукова / Под ред. и с предисловием д-ра экон. наук В. Б. Ивашкевича. – 2-ге изд., перераб. и доп. – М. : “Финансы и статистика”, 1995. – 304 с.

113. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №12. – С. 19–25.

114. Маркс К. Твори / К. Маркс, Ф. Енгельс: Том 24. – К. : Видавництво політичної літератури України, 1964. – 598 с.

115. Маркс К. Вибрані твори в двох томах / К. Маркс, Ф. Енгельс. Том 1. – К. : Державне видавництво політичної літератури УРСР. – 1955. – 595 с.

116. Маршалл А. Основы экономической науки / А. Маршалл ; пер. с англ. В. И. Бомкин. – М. : Эксмо, 2008. – 831 с. – (Серия “Антропология экономической мысли”).

117. Мельник В. М. Основи економічного аналізу: короткий теоретико-методологічний курс : [навч. посіб.] / В. М. Мельник. – К., “Кондор”. – 2003. – 128 с.

118. Мервенецька В. Ф. Принципи формування управлінської звітності / В. Ф. Мервенецька // Економіка АПК. – 2008. – №10. – С. 89–91.

119. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; пер. с англ. – М. : “Дело”, 1993. – 702 с.

120. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України / Затверджено наказом Державного комітету лісового господарства України від 16.11.2002 р. №113.

121. Микитенко Н. В. Вдосконалення операційного менеджменту на підприємствах роздрібною торгівлі / Н. В. Микитенко : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.02 “Підприємництво, менеджмент та маркетинг”. – К., 2002. – 20 с.

122. Микитенко Т. Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством / Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – №10. – 2005. – С. 12–19.

123. Милль Дж. С. Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной философии / Дж. С. Милль. Науч. ред. И. В. Филатов ; пер. В. Б. Бобров. – М. : Эксмо, 2007. – 1038 с. – (Серия “Антология экономической мысли”).

124. Минцберг Г. Менеджмент: природа и структура организаций глазами гуру / Г. Минцберг ; пер. с англ. О. И. Медведь. – М. : Эксмо, 2009. – 464 с.: ил. – (Гуру менеджмента).

125. Михайлів М. Облік витрат і виходу продукції (послуг) у лісових господарствах / М. Михайлів, О. Мельник // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – №3. – С. 9–15.

126. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 “Дохід” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/document/92429/МСБО_18.pdf

127. Мних Є. В. Економічний аналіз : [підручник] / Є. В. Мних. – Київ : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.

128. Мних Є. В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. В. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №1. – С. 55–60.

129. Мних Є. Цільові спрямування сучасного економічного аналізу / Є. Мних // Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку : Тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної

конференції (10-12 жовтня 2006 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, Економічна думка. – С. 24–30.

130. Моисеев Н. А. Воспроизводство лесных ресурсов / Н. А. Моисеев. – М. : Лесная промышленность, 1980. – 264 с.

131. Мочерний С. В. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.2 / С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.

132. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник : У 2-х томах. Т. 1 / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій / За ред. С. В. Мочерного. – Львів : Світ, 2005 – 616 с.

133. Муравський В. Відмова від первинного документування як чинник інтеграції повністю автоматизованої системи обліку / В. Муравський // Бухгалтерський облік і аудит. – №10. – 2008. – С. 35–42.

134. Муравський В. Документування в умовах повної автоматизації обліку / В. Муравський // Бухгалтерський облік і аудит. – №5. – 2008. – С. 48–52.

135. Наказ Державного комітету лісового господарства №42 від 19.02.2007 р. “Щодо вдосконалення механізмів продажу необробленої деревини” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=39543&cat_id=33906.

136. Нападівська Л. В. Управлінський облік : [підручник] / Л. В. Нападівська. – Київ : Книга, 2004. – 544 с.

137. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / Г. В. Нашкерська. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.

138. Нестеров В. Г. Вопросы современного лесоводства / В. Г. Нестеров. – М. : Сельхозгиз, 1961. – 384 с.

139. Никитин С. Прибыль: теоретические и практические подходы / С. Никитин, Е. Глазова, А. Никитин // Мировая экономика и международные отношения. – 2002. – №5. – С. 20–27.

140. Олійничук О. І. Концептуальна основа аналізу витрат і доходів підприємств лісової галузі / О. І. Олійничук // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: економічні науки: Випуск 23: У трьох частинах.

Міністерство освіти і науки України, Черкаський державний технологічний університет. – Черкаси : ЧДТУ, 2009. – Ч.2. – С. 215–219.

141. Олійничук О. І. Концепція обліку витрат і доходів у менеджменті лісогосподарських підприємств / О. І. Олійничук // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №8 (98). – С. 242–249.

142. Олійничук О. І. Методика обліку витрат на виготовлення продукції підприємств лісової галузі та її вдосконалення / О. І. Олійничук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.1. – С. 231–238.

143. Олійничук О. І. Організаційно-методичні аспекти обліку фінансового результату операційної діяльності підприємств / О. І. Олійничук // Інноваційна економіка. – 2010. – №2 (16). – С. 114–120.

144. Олійничук О. І. Особливості аналітичного забезпечення потреб менеджменту лісогосподарських підприємств / О. І. Олійничук // Матеріали II Міжнародної наук.-практ. конференції Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції “Актуальні проблеми соціально-економічних трансформацій у міжнародному середовищі”, 23 квітня 2010 року. – Тернопіль. ТКІ, 2010. – С. 274–276.

145. Олійничук О. І. Особливості лісогосподарського виробництва та підвищення його ефективності / О. І. Олійничук // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: науковий збірник / За ред. І. Г. Ткачук. – Івано-Франківськ : Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника, 2009. – Вип.V. – Т.2. – С. 148–154.

146. Олійничук О. І. Проблеми впровадження контролінгу на підприємствах лісової галузі та шляхи їх вирішення / О. І. Олійничук // Збірник тез доповідей Шостої Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” Ч. 2., 26-27 лютого 2009 року – Тернопіль: Економічна думка, 2009. – С. 421–422.

147. Олійничук О. І. Формування системи внутрішньої звітності лісогосподарських підприємств / О. І. Олійничук // Економіка: проблеми теорії та

практики: Збірник наукових праць. – Випуск 259: В 7 т. – Т. І. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2010. – С. 270–278.

148. Павликівська О. І. Облік і аудит виробничих витрат (на прикладі підприємств цукрової промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / О. І. Павликівська. – Т., 2002. – 18 с.

149. Павлишенко М. М. Прибуток: його суть і механізм формування в умовах ринкової економіки / М. М. Павлишенко, Р. М. Горинь // Науковий вісник: Збірник науково-технічних праць. Економіка, планування і управління в лісовиробничому комплексі. – Львів : УкрДЛТУ. – 2005. – Вип. 15.5 – С. 321–331.

150. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет для менеджеров / В. Ф. Палий. Выпуск 2. М. : “Тарвер”, 1991. – 80 с.

151. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник / В. Ф. Палий. – 2-е изд., доп. и испр. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 473 с. – (Высшее образование).

152. Палий В. Ф. Основы калькулирования : моногр. / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

153. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект : моногр. / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 288 с.

154. Панич С. П. Формування та облік фінансових результатів / С. П. Панич // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. – Вип. 199. Т.1. – С. 216–222.

155. Парасій-Вергуненко І. Сучасний інструментарій економічного аналізу в системі стратегічних досліджень / І. Парасій-Вергуненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №9. – С. 30–39.

156. Парпан В. Лісовий феномен Фінляндії / В. Парпан, Ю. Шпарик, О. Голубчак // Лісовий і мисливський журнал. – 2006. – №1. – С. 12–14.

157. Перри У. ЭВМ и организация бухгалтерского учета / У. Перри. Пер с англ. С. А. Стукова ; под ред. и предисл. В. Ф. Палия. – М. : Финансы и статистика, 1986. – 198 с.

158. Петрова В. И. Научная организация бухгалтерского учета : моногр. / В. И. Петрова. – М. : Финансы, 1975. – 136 с.

159. Петрова В. И. Совершенствование методологии бухгалтерского учета и экономического анализа : моногр. / В. И. Петрова, Р. Барид. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 239 с.

160. Пірс П. Основи економіки лісового господарства / П. Пірс. – Київ : “Видавничий дім “ЕКО-інформ”, 2006. – 220 с.

161. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій / Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291.

162. Побічні лісові користування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=36072&cat_id=36071.

163. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” / Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. №290 // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – №10. – С. 72–74.

164. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” / Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318 // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – №10. – С. 75–80.

165. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” / Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87 // Все про бухгалтерський облік. – №10. – С. 18–22.

166. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів” / Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87 // Все про бухгалтерський облік. – №10. – С. 23–28.

167. Положення про організацію та проведення аукціонів з продажу необробленої деревини, затверджене наказом Державного комітету лісового господарства України №42 від 19.02.2007 р. “Щодо вдосконалення механізмів продажу необробленої деревини” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=39543&cat_id=33906.

168. Попович П. Я. Аналіз та аудит на підприємстві : моногр. / П. Я. Попович. – Тернопіль : Поліграфіст, 1995. – 146 с.
169. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник / П. Я. Попович. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 416 с.
170. Попович П. Я. Операційний аналіз: проблеми та перспективи розвитку : моногр. / П. Я. Попович. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 168 с.
171. Пояснювальна записка до фінансового звіту по Тернопільському обласному управлінні лісового і мисливського господарства за 2007 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ternopillis.te.ua>.
172. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
173. Пушкар М. С. Філософія обліку : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.
174. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
175. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : моногр. / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.
176. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
177. Пушкар Р. М. Менеджмент: теорія та практика : підручник / Р. М. Пушкар, Н. П. Тарнавська. – 2-ге вид., перероб і доп. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 490 с.
178. Регламент організації та проведення аукціонних торгів з продажу необробленої деревини на товарній біржі “Тернопільська агропромислова біржа” // Каталог №21 Тернопільського обласного аукціону з продажу необробленої деревини (ресурси ІV кварталу 2008 р.). – Тернопіль, 2008. – С. 4–8.
179. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения : Избранное. – Москва : Эксмо, 2007. – 960 с. – Антология экономической мысли [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.library.tane.edu.ua/files/EVD/HTML/ricardo.html>

180. Римар М. В. Перспективи розвитку обліку в лісовому господарстві згідно з концепцією сталого розвитку / М. В. Римар, Л. І. Максимів // Науковий вісник: Збірник науково-технічних праць. – Львів : УкрДЛТУ, 1998. – Вип. 8.1. – С. 245–252.
181. Рипась-Сарагоси Ф. Б. Основы финансового управленческого анализа / Ф. Б. Рипась-Сарагоси. – М. : ПРИОР, 2000. – 224 с.
182. Ру Д. Управління / Д. Ру, Д. Сульє ; пер. з фр. – К. : Основи, 1995. – 442 с.
183. Румянцева З. П. Менеджмент организации : учеб. пособие / З. П. Румянцева, Н. А. Соломатин, Р. З. Акбердин, В. Н. Гунин, А. Я. Кибанов. Государственная академия управления им. Серго Орджоникидзе. – М. : ИНФРА-М, 1995. – 429 с.
184. Савицкая Г. В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности / Г. В. Савицкая. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 288 с.
185. Савицкий Б. П. Централизация бухгалтерского учета / Б. П. Савицкий. – М. : Финансы, 1980. – 96 с.
186. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. / Г. В. Савицька. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 668 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
187. Сацков Н. Я. Методы и приемы деятельности менеджеров и бизнесменов / Н. Я. Сацков. – Киев : Институт психологии, 1993. – 400 с. – (Библиотечка деятельного человека).
188. Серединська В. М. Теорія економічного аналізу : підручник / В. М. Серединська, О. М. Загородна, Р. В. Федорович ; під ред. Р. В. Федоровича. – Тернопіль : Укрмедкнига, 2002. – 324 с.
189. Синякевич І. М. Економіка лісокористування : навч. підруч. / І. М. Синякевич – Львів : ІЗМН, 2000. – 397 с.
190. Синякевич І. М. Лісовий кодекс України (Альтернативний проект) / І. М. Синякевич // Екологічна і лісова політика: Збірник наукових праць. – Львів : ТЗОВ “ЗУЦК”, 2004. – Вип. 2. – С. 55–86.
191. Скрипник П. М. Оперативный учет и анализ в управлении предприятием : моногр. / П. М. Скрипник, А. П. Савченко, Н. Г. Белопольский. – К. : Техніка, 1973 –

204 с.

192. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Кн.1. – Москва: Ось-89, 1997 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.library.tane.edu.ua/files/EVD/HTML/smit_a.html

193. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие [для студ. экон. спец. вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, 1996. – 638 с.

194. Соловьев В. С. Стратегический менеджмент : учебник / В. С. Соловьев. – Ростов-на-Дону : Феникс; Новосибирск : Сибирское соглашение, 2002. – 448 с.

195. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / В. Сопко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 1999. – 500 с.

196. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. Сопко, В. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с.

197. Сопко В. В. Облік та аналіз в управлінні підприємством : моногр. / Сопко В. В., Мельничук Г. М., Науменко Г. О. – К. : Техніка, 1992. – 182 с.

198. Сопко В. В. Учет и анализ производства и реализации продукции пищевой промышленности : моногр. / В. В. Сопко, М. П. Кульгавец. – К. : Техніка, 1979. – 144 с.

199. Спирин В. С. Организационные основы бухгалтерии предприятия : моногр. / В. С. Спирин. – М. : Финансы, 1977. – 71 с.

200. Стовба Т. А. Система стратегічного управління великим текстильним підприємством : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 “Економіка підприємства і організація виробництва” / Т. А. Стовба. – О., 2002. – 18 с.

201. Стуков С. А. Как изучать бухгалтерский учет : моногр. / С. А. Стуков. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 176 с.: ил.

202. Субботович Ю. Л. Прибуток підприємницьких структур в умовах ринкової трансформації економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / Ю. Л. Субботович. – К., 2002. – 20 с.

203. Сук Л. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – №14 (215). – С. 37–46.

204. Сук Л. Основи організації бухгалтерського обліку / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – №20. – С.2.

205. Сухарева Л. А., Петренко С. Н. Контроллинг – основа управления бизнесом : моногр. / Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко. – К. : Эльга, Ника – Центр, 2002. – 208 с.

206. Сэй Ж. Б. Трактат по политической экономии. – Б.м. : Б.в [Електронний ресурс]. – Режим

доступу:

// <http://www.library.tane.edu.ua/files/EVD/HTML/sey/say.htm>

207. Ткаченко Н. М. Методологія бухгалтерського фінансового обліку на підприємствах України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Н. М. Ткаченко. – К., 2003. – 32 с.

208. Томпсон А. А., Стрикленд А. Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии : учебник для вузов / А. А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд ; [пер. с англ. под ред. Л. Г. Зайцева, М. И. Соколовой]. – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 576 с.

209. Туган-Барановський М. І. Основи політичної економії : моногр. / М. І. Туган-Барановський ; [наук. ред. і вступ. сл. С. М. Злупко, пер. з рос. С. М. Злупко, Я. Злупко]. – Л. : Видавничий центр Львівського національного університету ім. Івана Франка, 2003. – 627с.

210. Туныця Ю. Ю. Комплексное лесное хозяйство : моногр. / Ю. Ю. Туныця, И. И. Грунянский, В. Ф. Верес. – М. : Агропромиздат, 1987. – 215 с.

211. Турило А. М. Показники і критерії оцінки якості прибутку на стадії його формування в системі менеджменту підприємства / А. М. Турило, О. А. Зінченко // Фінанси України. – 2008. – №10. – С. 106 – 115.

212. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.

213. Уиллиамс М. Р. В. Рациональное использование лесных ресурсов (организация и управление) : моногр. / М. Р. В. Уиллиамс ; [пер. с англ. предисл. Д. М. Рыбакова]. – М. : Экология, 1991. – 128 с.

214. Уолш К. Ключові фінансові показники: Аналіз та управління розвитком підприємства / К. Уолш ; пер. з англ.. К. : Всеуито. Наукова думка, 2001. – 367 с. – (Сер. “Усе про менеджмент”).

215. Ураков Д. У. Учет затрат по сферам деятельности : моногр. / Д. У. Ураков. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 176 с.

216. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат : моногр. / Г. Фандель; [пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М.Г. Грещака]. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.

217. Фаэй Л. Курс МВА по стратегическому менеджменту / Л. Фаэй, Р. Рэнделл ; пер. с англ. – 3-е изд. перераб. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 588 с.

218. Федорович Р. В. Теорія економічного аналізу: економіко-математичний аспект : моногр. / Р. В. Федорович, О. Т. Іващук. – Підволочиськ : Поліграфіст, 1997. – 279 с.

219. Фролов И. Т. Философский словарь / И. Т. Фролова. – 6-е изд., перероб. и доп. – М. : Политиздат, 1991. – 560 с.

220. Хеддервик К. Финансовый и экономический анализ деятельности предприятия / К. Хеддервик ; [пер. с англ. Д. П. Лукичева и А. О. Лукичевой ; под ред. Ю.Н. Воропаева]. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 192 с.

221. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. Гл. ред. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

222. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №6. – С. 9–15.

223. Хомин П. Я. Внутрішня, статистична, фінансова й податкова звітність на підприємстві : моногр. / П. Я. Хомин. – Тернопіль : Тайп, 2002. – 159 с.

224. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку : моногр. / П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 288 с.

225. Хоптинський Ю. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку / Ю. Хоптинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №4. – С. 36 - 39.

226. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

227. Хорнгрен Ч. Т. Управленческий учет / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. 10-е изд. / Пер. с англ. – СПб, 2005. – 1008 с.

228. Хорунжак Н. М. Аналіз переваг і недоліків системи документування в умовах інформаційних систем обліку [Текст] / Н. М. Хорунжак // Наукові записки. Тернопіль : ТАНГ. – 2003. – Вип. 12, час. 2. – С. 10–12.

229. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – Київ : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

230. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень / Н. Цветкова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №3. – С. 14–27.

231. Червінська С. Л. Визначення та облік фінансових результатів діяльності аграрних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / С. Л. Червінська. – К., 2006. – 20 с.

232. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №10. – С. 3–7.

233. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 “Витрати” / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С. 13–16.

234. Чумаченко М. П(С)БО 16 “Витрати” таки перешкоджає економічній роботі на підприємстві / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С. 3–10.

235. Чумаченко Н. Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1965. – 123 с.

236. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1971. – 240 с.

237. Шара Є. Ю. Оцінка стану обліку доходів підприємств та його стандартизація / Є. Ю. Шара // Фінанси України. – 2002. – №5. – С. 51–58.

238. Шкарабан С. І. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств та об'єднань : навч. посіб. / С. І. Шкарабан, М. І. Сапачов. – Тернопіль : ТАНГ, 1995. – 296 с.

239. Шкарабан С. Концептуальні засади історії розвитку економічного аналізу / С. Шкарабан, І. Лазаришина // Економічний аналіз: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2007. – Випуск 1 (17). – С. 9–18.

240. Шмигель А. Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности / А. Д. Шмигель. – К. : Вища школа, 1978. – 208 с.

241. Юров В. Ф. Прибыль в рыночной экономике: вопросы теории и практики : моногр. / В. Ф. Юров. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 144 с.

242. Янчева Л. Фінансова звітність в інформаційній системі управління / Л. Янчева, І. Чернікова, С. Ляшенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №6. – С. 57–61.

243. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран : моногр. / А. Яругова ; [пер. с польск., предисловие Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика. – 1991. – 240 с.

244. Яценко В. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами виробництва на підприємстві (на прикладі підприємств будівництва) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / В.Ф. Яценко. – К., 2006. – 20 с.

245. Anthony Robert N., Reece James S. Accounting principles. Seventh Edition. – Boston: IRWIN, 1995. – 611p.

246. Anthony Robert N., Reese James S. Accounting text and cases. – IRWIN, Homewood. – 1983. – 974 p.

247. Chase Richard B., Aquilano Nicolas J. Production and Operation Management, 6-th Edition, 1992. – 637 p.

248. Chasteen Lanny G., Flaherty Richard E, O'Connor Melvin C. Intermediate accounting. Fourth Edition. - Boston: McGraw-Hill, Inc., 1992. – 456 p.

249. Kieso Donald E. Intermediate accounting. Seventh Edition. – New York: John Wiley and Sons, Inc., 1992 (USA). – 357 p.

250. Lee Sang M., Schniederjans Mark J. Operations Management, 1994. – 565 p.

251. Libby Robert, Patricia A. Libby, Daniel G. Short. Financial Accounting. – Boston: Burr Ridge, 2001. – 875 p.

252. Spiceland J. David, Sepe James F., Tomassini Lawrence A. Intermediate Accounting. Second Edition. – Boston: IRWIN McGraw – Hill, 2001. – 1092 p.