

УДК 657

Максимів Ю.В., аспірантка (Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника, м. Івано-Франківськ)

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВІДХОДАМИ ДЕРЕВООБРОБНОГО ВИРОБНИЦТВА

Розглянуто організаційні підходи до вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління відходами комплексного деревообробного виробництва. Подано рекомендації щодо формування облікової політики стосовно такого об'єкта як виробничі відходи. Ключові слова: система обліково-аналітичного забезпечення, виробничі відходи, комплексне використання сировини, облікова політика, деревообробні підприємства.

Рассмотрены организационные подходы к совершенствованию системы учетно-аналитического обеспечения управления отходами комплексного деревообрабатывающего производства. Даны рекомендации по формированию учетной политики в отношении такого ее объекта, как производственные отходы.

Ключевые слова: учетно-аналитическое обеспечение, производственные отходы, комплексное использование сырья, учетная политика, деревообрабатывающие предприятия.

The organizational approaches to improving system of accounting-analytical providement for the waste management of woodworking production complex are considered. The recommendations on the development of accounting policy on such an object as industrial wastes are given.

Keywords: system of accounting-analytical providing, industrial wastes, complex use of raw materials, accounting policy, woodworking enterprise.

Важливим чинником управління виробничою діяльністю деревообробних підприємств в умовах обмеженості ресурсів та збільшення конкуренції є належна система обліково-аналітичного забезпечення. Можливість приймати обґрунтовані управлінські рішення та на їхній основі найбільш ефективно використовувати наявний ресурсний потенціал багато в чому залежить від якості облікової інформації, роль якої за сучасних умов господарювання значно підвищується.

Тому одним із важливих завдань є побудова якісно нової системи обліково-аналітичного забезпечення, яка має відповідати сучасним ринковим умо-

вам господарювання. Необхідність створення такої системи, яка була б адаптована до вимог управління, розглядалась у роботах багатьох учених, серед яких Брадул О., Гладчак Н., Голячук Н., Загородній А., Ковальчук Є., Мних Є. та ін.

Організаційні підходи до вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління відходами деревообробного виробництва через свою специфіку потребують додаткового дослідження, що є **метою даної роботи**.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як стверджує Загородній А.Г. [1, С. 31], система обліково-аналітичного забезпечення підприємства є формою організації всіх видів обліку й аналізу, метою якої є забезпечення менеджерів підприємства інформацією для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень та контролю за їхньою реалізацією.

Доцільно виокремити такі етапи формування системи обліково-аналітичного забезпечення, від якісного виконання кожного з яких залежить результативність інформації на виході:

- виявлення, накопичення та ресстрація облікової інформації у первинних документах;
- узагальнення масиву первинної облікової інформації шляхом складання внутрішньої та зовнішньої звітності підприємства;
- здійснення аналітичної обробки сукупності облікових даних.

На кожному із цих етапів уповноважені особи повинні здійснювати контроль правильності їх виконання, адже достовірність вихідних облікових даних – обов'язкова передумова ефективної аналітичної роботи на підприємстві.

Таким чином, система обліково-аналітичного забезпечення є основним виробником і постачальником інформації, необхідної для обґрунтування та прийняття рішень управлінського характеру, оскільки є сполучною ланкою між виробничим процесом та менеджерами, які мають безпосередній вплив на функціонування, зокрема комплексних деревообробних виробництв (див. рисунок).

Автором було проведено анкетне дослідження щодо стану обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими відходами на тих підприємствах деревообробної галузі промисловості, де здійснюється комплексне використання деревної сировини. У результаті чого з'ясувалася його невідповідність принципу достатності для прийняття ефективних управлінських рішень, що визначає **актуальність обраної теми дослідження**.

Як свідчить практика, в умовах обмеженості сировинних ресурсів виникає необхідність обліку виробничих відходів як для забезпечення менеджерів різних рівнів управління у відповідній інформації, так і для виконання вимог Закону України "Про відходи" від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР. Відповідно до нього суб'єкти господарської діяльності у сфері поводження з відходами зобов'язані на основі матеріально-сировинних балансів виробництва виявляти

й вести первинний поточний облік кількості, типу й складу відходів, що утворюються, збираються, перевозяться, зберігаються, обробляються, утилізуються, знешкоджуються та видаляються, і подавати щодо них статистичну звітність у встановленому порядку [2].

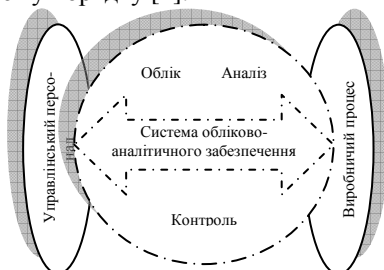


Рисунок. Система обліково-аналітичного забезпечення як сполучна ланка між виробничим процесом та менеджерами

Варто зазначити, що під управлінням виробничими відходами на підприємстві розуміють процес цілеспрямованої розробки та реалізації управлінських впливів, що ґрунтуються на використанні обліково-аналітичної інформації та спрямовані на найбільш ефективне використання відходів виробництва відповідно до поточних та стратегічних цілей підприємства.

Вважаємо, що основною метою обліку виробничих відходів є виявлення додаткових ресурсів сировини для вторинної її переробки з метою виробництва необхідної суспільству продукції, а також формування даних для заповнення державної статистичної звітності в межах відповідних форм, які затверджені Державним комітетом статистики України.

Для досягнення цієї мети необхідно вирішити завдання, які пов'язані з:

- своєчасним та достовірним документальним відображенням операцій, що стосуються надходження та використання виробничих відходів;
- відображенням відходів у системі рахунків бухгалтерського обліку;
- здійсненням дієвого контролю за утворенням та переробкою відходів.

Слушно зазначає Замула І.В., що ведення обліку виробничих відходів забезпечить:

- на рівні держави – здійснювати контроль за наявністю виробничих відходів та операціями з ними; застосовувати штрафні санкції до порушників законодавчих вимог; забезпечувати комплексне використання матеріально-сировинних ресурсів; сприяти максимально можливій утилізації відходів шляхом прямого повторного чи альтернативного використання відходів; здійснювати контроль за місцями чи об'єктами розміщення відходів для запобігання шкідливому впливу їх на навколишнє природне середовище та здоров'я людини;

- на рівні суб'єкта господарювання – володіти інформацією для управління відходами виробництва; мати можливість отримувати додатковий дохід

від реалізації переробленої частини відходів; забезпечувати повне збирання і своєчасне знешкодження та видалення відходів, а також дотримання правил екологічної безпеки при поводженні з ними; забезпечувати соціальний захист працівників, зайнятих у сфері поводження з відходами [3, С. 157].

Виділяють державний і первинний облік відходів. Так, державний облік відходів – єдина державна система збирання, узагальнення, всебічного аналізу та зберігання відомостей про відходи під час їх утворення та здійснення операцій поводження з ними [4]. Державний облік відходів ґрунтується на інформації, що міститься у відповідних формах статистичної звітності (форма № 14-мпт “Звіт про утворення, використання та поставку вторинної сировини і відходів виробництва”, форма № 1-відходи “Поводження з відходами”), які подаються суб’єктами господарювання у встановленому порядку територіальним органам державної статистики. У свою чергу така звітність повинна складатись підприємствами за даними первинного обліку відходів.

Варто зауважити, що переважна більшість деревообробних підприємств не подає зазначені вище форми звітів у статистичні управління у зв’язку з відсутністю необхідної інформації для їх заповнення, яка повинна надходити з даних первинного обліку виробничих відходів.

Згідно з Порядком ведення державного обліку та паспортизації відходів №2034 [4] первинний облік відходів – це реєстрація у формах первинних облікових документів (картки, журнали, анкети) відомостей про відходи під час їх утворення на підприємстві та здійснення операцій поводження з ними.

Таким чином, грамотно організований первинний облік відходів є основою системи обліково-аналітичного забезпечення та запорукою якісного управління відходами як на рівні окремого підприємства, так і на рівні держави.

Організаційні підходи до формування якісно нової системи обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими відходами мають бути відображені в обліковій політиці підприємства.

Як відомо, грамотно сформована облікова політика є фундаментом системи бухгалтерського обліку. Однак практика свідчить, що на деревообробних підприємствах ні керівники, ні працівники бухгалтерії не приділяють достатньої уваги питанню відображення виробничих відходів в обліковій політиці, що впливає на якість обліково-аналітичного забезпечення.

Наголошуючи на важливість облікової політики, дуже слушно зазначає професор Пятав М.Л.: “... усі можливі економічні вигоди, які фірма може отримати від ведення бухгалтерського обліку, лежать у сфері облікової політики” [5].

Проблема формування та реалізації облікової політики займає одне з провідних місць у наукових працях багатьох учених-економістів: Барановської Т.В., Бутинця Ф.Ф., Житнього П.І., Журавля Г.П., Клевець В.Б., Кужельного М.В., Лінника В.Г., Пушкаря М.С., Хомина П.Я., Щирби М.Т. та ін. Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в

Україні” № 996-XIV та положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності відповідно до чинного законодавства [6; 7].

Дещо ширше визначення подано в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку № 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”: “Облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика застосування суб’єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів” [8, С. 769].

Як справедливо зазначають Пушкар М.С. та Щирба М.Т., “... спільним недоліком цих визначень є те, що облікову політику обмежують лише складанням та поданням фінансової звітності і не поширюють на питання організації та ведення обліку. Фінансова звітність є результатом і наслідком ведення фінансового обліку і вона може бути повною, об’єктивною і достовірною лише за умови раціональної організації та методики ведення обліку” [9, С. 30]. Такої ж думки дотримуються Барановська Т.В. [10, С. 6]; Кутер М.І. [12, С. 543], Петрук О.М. [11, С. 300] та інші.

Наведені дефініції облікової політики в нормативно-правових актах не повною мірою відображають її роль у вирішенні облікових завдань, що ставляться перед нею на практиці. Конкурентна боротьба між деревообробними підприємствами зумовлює необхідність орієнтації бухгалтерського обліку на задоволення потреб в інформації не тільки зовнішніх, а й внутрішніх користувачів – як найбільш зацікавлених у належному рівні обліково-аналітичного забезпечення. Облікова політика повинна використовуватись для складання всіх видів звітності як фінансової, так і внутрішньої, статистичної тощо.

Серед науковців, які досліджують питання, пов’язані з обліковою політикою, склалося два підходи до трактування суті цього терміну:

– згідно з першим підходом облікову політику розглядають у розумінні, наведеному в нормативно-правових актах (облікова політика використовується для складання та подання фінансової звітності);

– другий, і, на нашу думку, більш точний підхід характеризує направленість облікової політики на інформаційне забезпечення не тільки зовнішніх користувачів, а насамперед внутрішніх, тобто має управлінський характер (облікова політика використовується не тільки для складання фінансової звітності, а й інших її видів).

Так, Житний П. [13, С. 62] зазначає, що оскільки власник підприємства найбільше зацікавлений у посиленні обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, то саме управлінська спрямованість облікової політики має сенс, повною мірою впливаючи на процеси господарювання. Подібної думки дотримуються Богач А.Г. [14, С. 181], Клевець В.Б. [14, С. 8], Роже-

люк В.М. та Питель С.В. [16, С. 82], Руденко О.В. [17, С. 98], Патарідзе-Вишинська М.В. [18], Пушкар М.С. та Щирба М.Т. [9, С. 25] та ін.

Таким чином, при формуванні облікової політики необхідно особливу увагу приділяти тим обліково-аналітичним процедурам, для яких відсутня їх законодавча регламентація, однак вони є характерними для підприємств окремої галузі промисловості, наприклад деревообробних.

Тобто облікова політика повинна мати управлінську спрямованість, тоді вона більшою мірою зможе позитивно впливати на господарські процеси, що відбуваються на підприємстві. Саме інтереси внутрішніх користувачів облікової інформації підприємств є пріоритетними й на задоволення їх потреб повинна бути направлена облікова політика.

Змістовним є твердження Руденко О.В., яка із цього приводу слушно зазначає: **“Формування такої облікової політики зумовлює використання знань різних галузей науки, тому в її створенні повинні брати участь майже всі економічні, технічні й екологічні служби підприємства для задоволення власних потреб і виконання зобов'язань перед державою”** [17, С. 101]. Виходячи з наведеного, до розроблення облікової політики щодо відходів варто залучати спеціалістів не тільки з бухгалтерського обліку, а також і технологів, інженерів тощо. Правильний підхід до формування облікової політики дозволить забезпечити потреби менеджменту всіх рівнів управління в достатній, оперативній, релевантній інформації для прийняття рішення.

Процес формування облікової політики передбачає сукупність дій щодо:

- установлення переліку об'єктів облікової політики залежно від ряду факторів;
- вибору за кожним об'єктом облікової політики його елементів [19, С. 48].

Проведене нами анкетне дослідження показало, що в обліковій політиці деревообробних підприємств не знайшов відображення такий об'єкт, як виробничі відходи. За такої ситуації неможливо налагодити облік відходів, адже для цього повинні бути організаційні передумови, які може створити сформована з урахуванням галузевих особливостей облікова політика.

Законодавством не затверджена типова форма наказу чи положення про облікову політику, у зв'язку із цим немає й визначеної єдиної його структури.

Учені-обліковці по-різному підходять до виокремлення складових частин наказу про облікову політику. Так, Пушкар М.С. та Щирба М.Т. виділяють методіку, техніку та організацію [9, С. 201-202]; Бугинець Ф.Ф., Давидов Г.М. та інші [20, С. 52; 21, С. 32] теорію, методологію, технологію, організацію; Новодворський В.Д. та Сабанін Р.Л. [22, С. 20-21] виділяють методологічну, методичну та організаційну частини тощо. Дослідження показало, що єдиного підходу до складових частин облікової політики немає й серед бухгалтерів, більшість респондентів складає наказ про облікову політику без виділення будь-яких розділів.

Вважаємо, що незалежно від того, які розділи в наказі про облікову політику будуть виділені, в аспекті відображення операцій з утворення та використання виробничих відходів в обліковій політиці деревообробних підприємств слід:

- виділити класифікаційні ознаки деревинних відходів як передумову формування облікової політики щодо них;
- визначити місця утворення відходів і призначити відповідальних посадових осіб за оприбуткування, облік руху та інвентаризацію виробничих відходів, а також закріпити таку інформацію у відповідних посадових інструкціях;
- закріпити нормативи утворення виробничих відходів;
- визначити місце відходів у робочому плані рахунків бухгалтерського обліку;
- визначити методику оцінки відходів;
- розробити й закріпити первинні документи, на основі яких буде здійснюватись облік відходів та затвердити графік документообігу;
- розробити й затвердити внутрішню звітність про утворення та використання відходів;
- визначити строки та порядок проведення інвентаризації відходів тощо.

Отже, як показали матеріали дослідження деревообробних підприємств, важливим питанням є вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління деревинними відходами. В основі його вирішення стоїть такий інструмент організації бухгалтерського обліку як облікова політика підприємства. Вирішити поставлені перед нею проблеми вона може лише тоді, коли формуватиметься згідно з вимогами чинного законодавства та з максимальним урахуванням галузевих особливостей конкретного підприємства та внутрішніх інформаційних потреб користувачів обліково-аналітичної інформації для покращення якості облікових даних. Перспективи подальших досліджень полягають у необхідності вдосконалення методики обліку відходів виробництва в умовах комплексного використання сировини деревообробними підприємствами.

1. Загородній А. Г. Оцінювання ефективності системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства / А. Г. Загородній // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні”, Тернопіль, 23-24 квіт. 2010 р. / М-во освіти і науки України, ТНЕУ. – Т. : Крок, 2010. – 257 с.
2. Закон України “Про відходи” від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=187%2F98-%E2%F0>.
3. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст] : монографія / І. В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.
4. Постанова Кабінету міністрів України від 01.11.1999 р. № 2034 “Про затвердження Порядку ведення державного обліку та паспортизації відходів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2034-99-%EF>.
5. Пятюв М. Л. Учетная по-

літика організації на 2010 год как область принятия управленческих решений [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-1578>. **6.** Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999р. № 996-XIV із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. **7.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 від 31.03.1999р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>. **8.** Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / пер. з англ.; за ред. С. Ф. Голова. – Ч. 1. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с. **9.** Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с. **10.** Барановська Т. В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / Т. В. Барановська. – К., 2005. – 21 с. **11.** Теорія бухгалтерського учета / под ред. Кутера М. И. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 640 с. **12.** Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О. М. Петрук.– Житомир, 2005. – 420 с. **13.** Житний П. Системний аспект облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит.– 2006.– № 1.– С. 62-65. **14.** Богач А. Наказ про облікову політику – основний регламентуючий документ із формування методики обліку логістичних витрат підприємства / А. Богач // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 180-182. **15.** Клевещ В. Б. Облікова політика за стандартами : монографія / В. Б. Клевещ. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 313 с. **16.** Рожелюк В. М. Шляхи вирішення проблем формування облікової політики підприємства / В. М. Рожелюк, С. В. Питель // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2009. – № 3. – С. 79-83. **17.** Руденко О. В. Управлінська спрямованість облікової політики / О. В. Руденко // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2009. – № 4 (20). – С. 98-101. **18.** Патарідзе-Вишинська М. В. Облікова політика: теорія і практика / М. В. Патарідзе-Вишинська // Економіка. Управління. Інновації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2009_1/09pmvtp.pdf. **19.** Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підруч. для студ. спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська; за ред. д.е.н., проф., засл. діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 528 с. **20.** Організація бухгалтерського обліку: навч. пос. / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – Житомир : ЖІПІ, 2001. – 576 с. **21.** Облікова політика : навч. посіб. / В. М. Савченко, О. В. Пальчук, Л. В. Саловська та ін.; за ред. Г. М. Давидова. – К. : Знання, 2010. – 479 с. **22.** Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет на малых предприятиях : учебник / В. Д. Новодворский, Р. Л. Сабанин. – М., 2007. – 296 с.

Рецензент: д.е.н., професор Пилипів Н.І. (Прикарпатський національний університет імені В. Стефаника)