

інтернет-реклами в світі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ru.adwords-community.com>. 9. 10 кращих рекламних агенств за версією журналу Forbes [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://adindex.ru/publication/opinion/frames/2012/12/6/95279.phtml> 10. Гнатюк С. Розвиток ринку телевізійної реклами в Україні та його державне регулювання // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://old.niss.gov.ua/monitor/august08/08.htm>. 11. Український рекламний ринок у 2015 році зростає на 10,3% [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mediaindustry.com.ua/2014/06/ukrajinskyj-reklamnyj-rynok-u-2015-tu-rotsi-zroste-na-103/>. 12. Боднарчук Р., Белей С.І. Шляхи підвищення ефективності функціонування реклами в Україні: досвід, проблеми, перспективи // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com>.

УДК 657

М.А. Горбатюк

Тернопільський національний економічний університет

ОПЕРАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЕВООБРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

© Горбатюк М.А., 2014

Розглянуто питання щодо вивчення економічної сутності операційної діяльності та її місця в сучасних умовах господарювання. Розкрито основні організаційно-технологічні особливості діяльності деревообробних підприємств та їх вплив на обліково-аналітичні процеси.

Ключові слова: операційна діяльність, операційний цикл, бухгалтерський облік, об'єкти обліку, деревообробна промисловість, фактори виробництва.

М.А. Gorbatyuk

Ternopil National Economic University

OPERATING ACTIVITIES WOODWORKING ENTERPRISES AS OBJECT ACCOUNT

© Gorbatyuk M.A., 2014

Solved parameters operating businesses in today's economy. Shows the contents of the financial and economic factors affecting the change in the nature of operations of a modern enterprise. Outlined the impact of these factors on the change of accounting and analytical processes, expanding their basic objects.

This publication be considering the study of the economic substance of operations and its place in the modern business environment. The basic internal factors and environmental factors that affect the operations of woodworking enterprises and examines the organizational and technological features in the activity tree operations that affect construction methods and organization of accounting, analysis and control of income and expenses.

Grounded differences in the operating woodworking enterprises of other enterprises industrial sector. In this context, explored issues related to the implementation of accounting functions in the management of costs, revenues, results of operations woodworking industry enterprises.

It is proved that the presence of unique organizational and technological features in the activity tree operations determines the specificity of constructing an adequate methodology and organization of accounting, analysis and control of income and expenses that considers all processes of the company, the mechanism of their effect on the performance of the methods of data collection, transmission and processing.

Key words: operating activities, operating cycle, accounting, accounting objects, wood industry, factors of production.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Основною метою діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є створення і виробництво конкурентоспроможних товарів і послуг. В умовах розвиненої ринкової економіки до основних факторів, що визначають конкурентоспроможність товарів і послуг, належать витрати, пов'язані з виготовленням продукції, своєчасністю постачання, швидкістю виконання замовлень на продукцію. Поліпшення конкуруючих пріоритетів і підвищення на цій основі конкурентоспроможності є основною метою господарської діяльності підприємств. Складовою господарської діяльності є операційна діяльність.

Зміст операційної діяльності деревообробних підприємств разом з традиційними елементами промислового виробництва характеризується низкою організаційно-технологічних особливостей, які мають важливе значення, вносять суттєві особливості в організацію обліку, аналізу і контролю.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Досліджено питання, пов'язані з реалізацією облікових функцій у системі управління витратами, доходами, результатами операційної діяльності, у працях таких вітчизняних вчених, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, З.В. Гуцайлюк, С.Ф. Голов, В.О. Ластовецький, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко. Треба зазначити, що думки щодо визначення сутності операційної діяльності згаданих науковців відрізняються, що й окреслює актуальність теми дослідження.

Цілі статті. Метою написання статті є вивчення сутності операційної діяльності та дослідження організаційно-технологічних особливостей діяльності деревообробних підприємств та їх вплив на обліково-аналітичні процеси. Відповідно до мети необхідно: визначити сутність операційної діяльності; дослідити основні внутрішні фактори і фактори зовнішнього середовища, які впливають на операційну діяльність деревообробних підприємств; дослідити організаційно-технологічні особливості у діяльності деревообробних підприємств, що впливають на побудову методики та організації обліку, аналізу і контролю доходів та витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Господарська діяльність для більшості промислових підприємств, зокрема і деревообробних підприємств, передовсім повинна базуватися на максимізації результативності операційної діяльності, що є найвагомим та принципово важливим її видом, відповідає основній меті створення та функціонування.

В економічній літературі, нормативних актах немає єдиного визначення поняття операційної діяльності. Загалом її пов'язують зі здійсненням операцій, процесів щодо реалізації стратегії підприємства, визначеної статутом під час його створення.

Функціонування операційної діяльності підприємства є об'єктом досліджень багатьох вчених-економістів. Часто термін "операційна діяльність" замінювався на термін "виробнича діяльність". Але "виробнича діяльність" – поняття вужче за операційну діяльність, оскільки остання є однією з функціональних стратегій розвитку підприємства. Операційна діяльність суб'єкта господарювання визначена О.В. Єфімовою як "сукупність типових для умов функціонування підприємства операцій, що впливають на стабільне формування фінансового результату через високу ймовірність отримання доходів і виникнення витрат" [1, с. 206].

І.О. Бланк виділяє низку особливостей: мета і характер діяльності, залежність від життєвого циклу підприємства, необхідність попередньо інвестованого капіталу та значних обсягів ресурсів, орієнтація на товарний ринок, наявність операційного ризику

[2, с. 104-105]. Так, Л.А. Алексеєнко та В.М. Олексієнко визначають операційну діяльність як основний вид діяльності підприємства з метою здійснення якого воно було створене. У такому припущенні саме мета визначає економічний зміст та характер операційної діяльності [3, с. 131].

Л.Г. Ловінська стверджує, що сутність операційної діяльності підприємства проявляється через сукупність господарських операцій, здійснених упродовж звітного періоду [4, с. 60]. Характеризуючи основні відмінності операційної діяльності від інших видів, Л.А. Бернстайн вказує лише на постійну повторюваність та регулярність господарських операцій [5, с. 304].

Згідно з Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [6]. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають, що операційна діяльність – це основна діяльність суб’єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Пропонуємо власне визначення категорії операційна діяльність, яке на нашу думку, є більш конкретизованим. У широкому розумінні правомірно говорити, що операційна діяльність – діяльність підприємства, яка охоплює людські, матеріально-технічні, технологічні, інтелектуальні, інформаційні складові, що спрямовані на забезпечення цілей підприємства, враховуючи вимоги ринку, а також збирають і проводять операційні ресурси через технологічний процес, забезпечуючи на виході появу готового продукту, який задовольнить споживача (якісний товар), виробника (очікуваний прибуток), та повернення у виробництво нових імпульсів у вигляді зворотної інформації.

У вужчому трактуванні під операційною діяльністю варто розуміти сукупність господарських процесів, які здійснюються упродовж звітного періоду та спрямовані на забезпечення поставленої мети функціонування діючого суб’єкта. Основна мета операційної діяльності деревообробних підприємств полягає у отриманні найвигідніших економічних результатів. Деревообробна промисловість покликана задовольняти як потреби населення (товари народного споживання) так і галузі промисловості (предмети та знаряддя праці).

Щодо фінансової та інвестиційної діяльності для цих підприємств операційна є пріоритетною, оскільки вона характеризується використанням переважного обсягу задіяних трудових, матеріальних, фінансових ресурсів. Операційна діяльність на сучасних деревообробних підприємствах передбачає складну і безперервну взаємодію багатьох робітників, предметів та знарядь праці. Варто врахувати, що всі елементи знаходяться в постійному русі, розвитку і взаємодії. Отже, організація виробництва повинна розглядати взаємодію і взаємозв’язки між елементами виробництва не статично, як щось раз і назавжди встановлене, а в русі та в розвитку.

Управління операційною діяльністю деревообробних підприємств пов’язане з послідовністю етапів операційного циклу, тобто проміжками часу між придбанням ресурсів для ведення діяльності та отриманням коштів від реалізації готової продукції. Як справедливо стверджує М.С. Пушкар, “всі процеси взаємопов’язані через споживання ресурсів та послідовність проходження їх у загальному циклі кругообігу капіталу від постачання до збуту продукції” [7, с. 138].

Операційний цикл для деревообробних підприємств – це проміжок часу між придбанням виробничих запасів для ведення діяльності й одержання коштів від реалізації продукції. Постійно повторюваний операційний цикл, забезпечуючи безупинний рух капіталу, розкриває сутність діяльності, адаптованої до технологічних особливостей підприємства. Операційний цикл діяльності деревообробних підприємств подано на рис. 1.

Ефективне управління всією господарською діяльністю для деревообробних підприємств перш за все повинне ґрунтуватися на максимізації результативності операційної діяльності, що є найбільш вагомим та принципово важливим її видом, відповідає основній меті створення та функціонування господарюючого суб’єкта.

Вхід: ресурси витрати грошові кошти	Аналіз потенційних і реальних можливостей	Забезпечення організації операційної діяльності деревообробних підприємств	Плану- вання діяльності дерево- обробних підпри- ємств	Виробничий цикл (розпилювання, теплова та механічна обробка, додаткові процеси)	Контроль та управління якістю	Вихід: готова продукція (пило- матеріали) дохід грошові кошти
---	--	---	--	--	--	--

Рис. 1. Структурні елементи операційного циклу діяльності деревообробних підприємств

Формування ефективної інформаційної моделі господарської діяльності передбачає чітке виділення й окреслення її об'єктів, щодо яких слід збирати, обробляти та відображати інформацію.

У сучасній вітчизняній обліковій теорії всі об'єкти обліку операційної діяльності прийнято поділяти на дві основні групи: господарські засоби та господарські процеси.

Суттєву відмінність об'єктів обліку засобів від об'єктів обліку процесів В.О. Ластовецький пояснює тим, що облік майна однаковий на всіх підприємствах, а облік процесів різний і залежить від змісту та характеру процесів та їх різновидів [8, с. 17]. Відповідно галузева специфіка діяльності підприємства впливає саме на об'єкти обліку процесів діяльності. Погоджуємося із твердженням З.В.Задорожного, що більшість користувачів облікової інформації насамперед в діяльності підприємства цікавить прибуток, який визначається як різниця між доходами і витратами, а інші об'єкти обліку є лише знаряддям для його одержання.

Діяльність підприємств промисловості умовно можна прирівняти, з одного боку, до здійснення витрат, з іншого – отримання доходу як від продажу власної продукції, так і від інших видів діяльності. Важливим завданням для керівництва деревообробних підприємств є побудова раціональної, ефективної і сповна адаптованої до галузевої специфіки системи бухгалтерського обліку та контролю. Як стверджує професор В.В. Сопко, бухгалтерський облік операційної діяльності тільки у тому випадку досягає своєї мети як підсистема, коли обліковий процес максимально відповідатиме операційному процесу [9].

Особливості операційної діяльності підприємств деревообробної галузі проявляються через розгляд складових її процесів. Продукція деревообробної промисловості, що виготовляється в Україні різниться за своїми фізичними властивостями, а отже, і технологією. Враховуючи сировинну базу Західного регіону пріоритетним є лісопильне виробництво, на яке ми звернемо особливу увагу.

Відповідно до сучасної філософії управління підприємство розглядається як відкрита система, що характеризується активною взаємодією із середовищем, що його оточує. Навколишнє середовище лісопильних підприємств є сукупністю суб'єктів та факторів, що впливають на його діяльність (рис. 2).

Чинники навколишнього середовища є підґрунтям для існування особливостей діяльності лісопильних підприємств.

Лісопильне виробництво є важливим процесом первинної механічної обробки ділової деревини, виготовлення пиломатеріалів. Специфічною особливістю лісопильного виробництва є виробниче використання лісу. Останній, своєю чергою, є вичерпним природним ресурсом та має специфіку, яка проявляється у тривалості відтворення виробничого циклу. Деревні запаси не можна оновити за короткий строк.

Деревообробна галузь має справу з особливим предметом праці біологічного походження. Дерево як усякий біологічний об'єкт сприймає на себе багато різноманітних впливів, що супроводять його розвиток. Вплив ґрунту, клімату, освітленості, водного режиму, спадкові та інші особливості розвитку зумовлюють індивідуальність технічних властивостей, які слід враховувати для успішного вирішення завдань операційної діяльності.

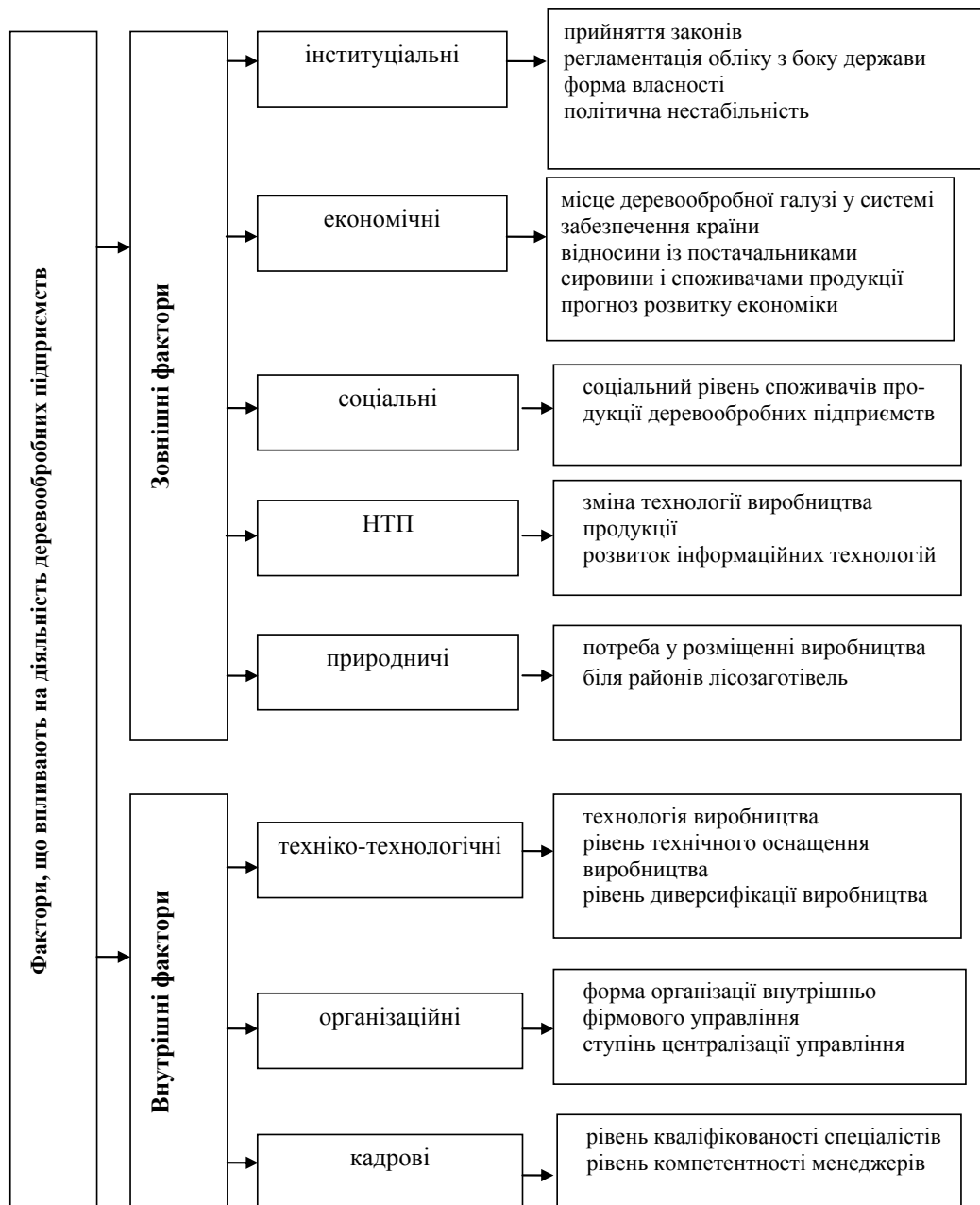


Рис. 2. Класифікація факторів впливу на операційну діяльність деревообробних підприємств

Розміщуються лісопильні виробництва, як правило, недалеко від місць заготівлі лісу-кругляку (сировини).

Варто зазначити, що орієнтація на сировинну базу відповідного регіону під час створення лісопильних підприємств дає змогу формувати певні конкурентні переваги за рахунок скорочення витрат на транспортування, адже витрати на перевезення сировинних матеріалів істотні, що безпосередньо позначається на собівартості продукції. Пов'язано це насамперед з тим, що транспортування пиломатеріалів потребує спеціальних видів транспорту (лісовози, залізничі з відповідним рухомим складом).

Сировиною для лісопромислового виробництва є колоди і кряжі різних деревних порід (пиловник). До них належать круглі лісоматеріали, що одержуються з деревних хлестів. Довжина пиловочних колод хвойних порід, що надходять на лісопильні підприємства становить 5,5;6;6,5 м. Довжина кряжів листяних порід дещо менша, а саме 4–4,5 м.

Першим етапом процесу деревообробки є зберігання, технологічна підготовка і подача лісу кругляку на розпилювання, що передбачає виконання комплексу сортувальних, транспортних та інших робіт.

Зберігання стиглої деревини – круглого лісу зумовлене специфічними проблемами, а саме організація захисту від гниття та біопошкоджень.

Для отримання якісної продукції та досягнення більшої продуктивності, сировину при подачі в лісопильний цех попередньо сортують. Колоди сортують за породами, діаметрами, довжині та якості. Окремі бригади робітників працюють у сировинному цеху готують партії лісу-кругляку. Такі технологічні процедури підготовки впливають на обліковий процес, не передбачаючи при цьому поділу на переділи.

Однією із витратних статей деревообробних підприємств, від якої значною мірою залежить і кінцева вартість готової продукції, становлять витрати на підготовку виробництва. Технічна підготовка передбачає:

- конструкторську підготовку;
- технологічну підготовку;
- матеріально-організаційну підготовку.

Конструкторська підготовка полягає у розробці технічних умов для випуску нових виробів та їх затвердження. Технологічна підготовка пов'язана з розробкою поставів пил, режимів сушіння, склеювання, прогресивних виробничо-технологічних нормативів. Правильно складена схема технологічного процесу може суттєво вплинути на час виготовлення виробу і його собівартість. При цьому кожна операція у технологічному процесі повинна виконуватись послідовно. Технологічний процес кожного виробу заноситься у спеціальну відомість. Відомість слугує основою для розробки нормативів витрат сировини і робочого часу. Під час визначення норм на сировину ставиться завдання забезпечити економію сировини.

Матеріально-організаційна підготовка полягає у забезпеченні виробництва всім необхідним: обладнанням, інструментами, матеріалами, технічною документацією тощо. Важливо при цьому виявити чи відповідає кількість обладнання виробничій програмі. Від ретельності матеріально-організаційної підготовки виробництва залежить хід технологічного процесу.

Такі роботи проводяться з випередженням стосовно робіт з постачання сировини. Особливість обліку на підготовку виробництва полягає у правильності їх включення до складу витрат, враховуючи часовий момент їх виникнення та можливість віднесення до конкретних об'єктів.

Підготовлена пиловочна сировина проходить подальшу обробку – сукупність механічних, фізичних, теплових та інших методів переробки. Цей технологічний етап для лісопильних підприємств вважається основним виробничим процесом. Від правильності розпилювання залежить кількість і якість отриманих пиломатеріалів.

Під розпилюванням колод слід розуміти поздовжній поділ на пиломатеріали. Цей процес передбачає такі операції: розпилювання колод на бруси, виділення дощок обрізних, необрізних, бракування, торцювання сортування. В обліковому процесі такий технологічний етап суттєво впливає на визначення сфер відповідальності, місць виникнення витрат, порядок документального оформлення, підрахунок собівартості готової продукції.

Після розпилювання і сортування пиломатеріали проходять теплову обробку сушіння. Цей процес передбачає видалення вологи з деревини випаровуванням. При цьому значними є витрати тепло- та електроенергії. Таке споживання потребує ретельного контролю, повної реєстрації у первинних документах, правильного включення понесених витрат до складу собівартості.

Особливістю лісопильного виробництва є залежність ефективності використання лісу-кругляку – вихід якісних пиломатеріалів в оптимальній кількості – від кваліфікації і добре організованої праці робітників.

Специфіка лісопиляння в тому, що витрати на засоби праці, зокрема витрати енергії на приведення пилорам у дію, залежать від кваліфікації робітників пилорам. Враховуючи ці обставини

лісопильного виробництва, варто в обліковому процесі узалежнити відповідальність за витрати енергії від центру витрат з ефективності використання лісу-кругляку.

Організація обслуговування основного виробництва звичайно зосереджується у забезпечуючих та обслуговуючих цехах і охоплює складські операції, забезпечення підприємства необхідними інструментами, парою та енергією, утримання та ремонт устаткування, транспортування вантажів. Обслуговуючі та допоміжні цехи, на відміну від основного підрозділу, не виготовляють продукцію. Їх діяльність спрямована на створення умов, що сприяють виконанню технологічних функцій основного виробництва. В обліковому процесі витрати виконаних робіт та наданих послуг обслуговуючих цехів повинні бути розподілені за сферами відповідальності.

Важливим фактором впливу на організацію обліку є наявність браку, який може бути матеріальним (дефекти деревини), та виробничим, який виникає під час виробництва, а також під час транспортування та неправильного зберігання продукції. Тому брак повинен бути врахований під час розрахунку собівартості готової продукції та визначення результатів діяльності.

Специфіка лісопильного виробництва визначається подвійною властивістю продукції, адже, з одного боку, її реалізують як товари народного споживання, а з іншого – використовують такі галузі промисловості – будівельна індустрія, транспорт, сільське господарство тощо. Такий сприятливий фактор для підприємств виробників дає можливість диктувати певні умови реалізації (порядок відвантаження, транспортування тощо) й впливає на облікову систему.

Усі названі особливості технології процесу виробництва визначають побудову облікового процесу і є основою виконання облікових завдань.

Висновки. Побудова обліку відповідно до організаційно-технологічної структури деревообробних підприємств дасть змогу пов'язати діяльність і відповідальність конкретних осіб з витратами та отриманими доходами, а повна адаптація бухгалтерського обліку до особливостей технології виготовлення продукції забезпечить отримання достовірної й реальної інформації про витрати, контроль за рухом цінностей та раціональне управління ними.

Отже, наявність своєрідних організаційно-технологічних особливостей у діяльності деревообробних підприємств виокремлює їх з-поміж інших промислових підприємств та є основними чинниками, що впливають на побудову методики та організації обліку, аналізу і контролю доходів та витрат досліджуваних підприємств. Досліджена специфіка технологічних особливостей деревообробних підприємств повинна відображатись у системі бухгалтерського обліку і контролю, що розглядає усі процеси діяльності підприємства, механізм їх впливу на результати діяльності, методи збору, передачі та оброблення даних тощо.

1. Ефимова О.В. *Финансовый анализ* / О. В. Ефимова. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Бухгалтерский учет, 1999. – 352 с. 2. Бланк И. А. *Управление прибылью* / И. А. Бланк. – К.: Ника-Центр, 1998. – 544 с. 3. *Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський)* / уклад. Л.М. Алексєнко, В.М. Олексєнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с. 4. Ловінська Л.Г. *Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємств* / Л.Г. Ловінська // *Фінанси України*. – 2003. – № 11. – С. 58–65. 5. Бернстайн Л. А. *Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация* / Л. А. Бернстайн; [пер. с англ.; научн. ред. перевода И. И. Елисеева; гл. ред. сери. Я. В. Соколов]. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с. 6. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”*: затв. Наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р. 7. Пушкар М. С. *Створення інтелектуальної системи обліку: [монографія]* / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-блани, 2007. – 152 с. 8. Ластовецький В.О. *Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики* / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Прут, 2005. – 200с. 9. Сопко В. *Бухгалтерський облік: навч. посіб.* / В. Сопко, З. Гуцайлук, М. Щирба. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с. 10. Шевченко Г.С., Варениця В.О., Данілова В.К., Луцевич В.К., Якуба М.М. *Планування діяльності на деревообробних підприємствах: навч. посіб.* – Львів: Український державний лісотехнічний університет, 2001. – 307 с.