

I.V. ЖУРАКОВСЬКА*

(Луцький національний технічний університет, м. Луцьк, Україна)

V.V. ЧУДОВЕЦЬ**

(Луцький національний технічний університет, м. Луцьк, Україна)

Облікове забезпечення діяльності підприємств лісової галузі: стан та перспективи

Стаття присвячена розкриттю актуальних проблем бухгалтерського обліку в лісогосподарських підприємствах, що зумовлено важливим значенням лісового господарства, виконання ним важливих екологічних, економічних, політичних та соціальних функцій. Метою дослідження є визначення проблем облікового забезпечення діяльності підприємств лісового господарства та обґрунтування напрямків їх вирішення. Розкрито галузеві особливості, які впливають на організацію системи бухгалтерського обліку. Зокрема, це використання біологічних активів лісу, тривалий операційний цикл виробництва – росту лісових насаджень, управління лісами різними органами. Авторами здійснено аналіз стану та проблем обліку в лісовій галузі, серед яких: відсутність методів достовірної оцінки лісу для цілей бухгалтерського обліку, невідображення в обліку та фінансовій звітності біологічних активів, недоліки в калькулюванні готової продукції, неповнота статистичної звітності та інші. За результатами проведеного дослідження обґрунтовано актуальні завдання обліку лісогосподарських підприємств, що полягають в розробці методів оцінки лісу та лісових ресурсів, методики обліку біологічних активів лісу та відображення їх в системі рахунків, методів калькулювання продукції, затвердженні положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Лісове господарство», перегляді показників статистичної звітності в лісовому господарстві шляхом доповнення їх показниками щодо первісної та справедливої вартості лісових біологічних активів, собівартості реалізованої продукції лісового господарства, витрат на охорону, захист, відтворення лісів, розвиток інфраструктури лісу в розрізі власних та бюджетних коштів. Виявлено, що з метою достовірної оцінки лісових біологічних активів, доцільно поєднати існуючі методи оцінки за справедливою вартістю та фактичною (історичною) собівартістю на основі визначеної послідовності дій.

Ключові слова: бухгалтерський облік лісових ресурсів, оцінка для цілей обліку, лісові біологічні активи, лісогосподарські підприємства, статистична звітність в лісовій галузі.

I.V. ZHURAKOVSKA

(Lutsk National Technical University, Lutsk, Ukraine)

V.V. CHUDOVETS

(Lutsk National Technical University, Lutsk, Ukraine)

Accounting for Forestry Enterprise's Activity: State and Perspectives

The article is devoted to the disclosure of actual problems of accounting in forestry enterprises, because the forestry executes the important ecological, economic, political and social functions. The purpose of the study is to identify the problems of accounting in forestry enterprises and justify the directions for their solution. The branch features that affect the organization of accounting were disclosed. In particular, they are: the use of biological forest assets, a long operational production cycle – growth of forest plantations, forest management is carried out by various bodies. The authors analyzed the state and problems of accounting in the forestry sector, among which: lack of trustworthy forest valuation methods for accounting purposes; non-recognition of biological assets in accounting and financial reporting; shortcomings in the calculation of finished products; incompleteness of statistical reporting and others. Based on the results of the study, the actual tasks of accounting for forestry enterprise's activity were

* Жураковська Ірина Володимирівна, доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету (м. Луцьк), кандидат економічних наук, доцент.

** Чудовець Віталій Васильович, доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету (м. Луцьк), кандидат економічних наук, доцент.

determined. They include the development of methods for assessing of forest resources, the methods for accounting of forest biological assets, methods for calculating of products value, approving the National Accounting Standard "Forestry", improving of statistical reporting in forestry sector by supplementing it with indicators that relate to the initial and fair value of forest biological assets, expenditures on protection, reproduction of forests, development of the forest infrastructure in terms of own and budgetary funds. It was revealed that for the purpose of trustworthy valuation of forest biological assets it is advisable to combine existing methods of estimating fair value and actual (historical) cost based on a certain sequence of actions.

Keywords: accounting of forest resources, valuation for accounting purposes, forest biological assets, forestry enterprises, statistical reporting in the forestry sector.

Постановка проблеми. Діяльність підприємств лісової галузі містить екологічну, економічну, політичну та соціальну складову, а тому відіграє стратегічне значення для розвитку держави. В умовах прискореного використання людиною лісових ресурсів їх збереження та відновлення можливе лише при ефективній роботі лісгосподарських підприємств, яка належним чином обліковується та контролюється. Саме тому важливим є дослідження стану, проблем та напрямків розвитку облікового забезпечення цих підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Протягом останніх років дослідженням теоретичних та практичних аспектів обліку на підприємствах лісового господарства, що стосуються документального забезпечення та методики обліку лісового господарства та лісових біологічних активів, особливостей обліку в галузі, калькулювання собівартості лісгосподарської продукції займалися такі вчені, як В.Ю. Гордополов [1], В.Д. Гоцуляк [1], Н.І. Даниш [3], Д.В. Максименко [3],

І.С. Несходовський [1], М.М. Танасієва [8], М.Ю. Чік [9], О.В. Шавурська [10] та інші.

Проте специфічність об'єктів, технологічних процесів, відсутність належного нормативного, документального і методичного забезпечення обліку в лісовому господарстві зумовлюють необхідність подальшого вивчення означених проблем.

Метою статті є визначення проблем облікового забезпечення діяльності підприємств лісового господарства та обґрунтування шляхів їх вирішення.

Виклад основних результатів дослідження. Відповідно до статті 63 Лісового кодексу України від 21.01.1994 року №3852-ХІІ [2] ведення лісового господарства полягає у здійсненні комплексу заходів з охорони, захисту, раціонального використання та розширеного відтворення лісів. Можливість реалізації цих заходів напряму залежить від наявності статистичної інформації про стан галузі, що дозволить здійснювати контроль за їх законністю та ефективністю. На рисунку 1 наведено аналіз динаміки заготівлі деревини та відновлення лісів в Україні протягом 2011-2017 років.



Рис. 1. Аналіз динаміки заготівлі деревини та відтворення лісів в Україні за 2011-2017 роки

Джерело: складено авторами за даними [7].

Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо ведення лісгосподарської діяльності, затверджені наказом Державної служби статистики України від 01.04.2015 року № 89 [5] дозволяють отримати такі основні статистичні показники щодо лісгосподарської діяльності:

1. Обсяг продукції (робіт, послуг) лісового господарства (у фактичних цінах).

2. Обсяг продукції лісозаготівель (у фактичних цінах).

3. Обсяг заготовленої деревини, у т.ч. ліквідної з неї ділової.

4. Площа рубок лісу.

5. Обсяг заготовленої ліквідної деревини.

6. Обсяги заготівлі другорядної лісової продукції.

7. Кількість лісових пожеж, площа земель пройдена пожежами.

Бухгалтерський облік

8. Обсяг згорілої та пошкодженої деревини внаслідок лісових пожеж.

9. Обсяг збитків, заподіяних лісовими пожежами.

10. Площа відтворення лісів.

11. Площа лісорозведення, площа знеліснення.

12. Площа осередків шкідників і хвороб лісу.

13. Площа виникнення осередків шкідників і хвороб лісу.

14. Площа ліквідації осередків шкідників і хвороб лісу.

15. Площа осередків, що потребують негайних заходів.

16. Площа загибелі лісових деревостанів.

17. Кількість випадків незаконних рубок дерев і чагарників.

18. Обсяги знищеної або пошкодженої деревини внаслідок незаконних рубок.

19. Площа знищених або пошкоджених деревостанів унаслідок незаконних рубок.

20. Площа осушених земель.

21. Обсяг залишків деревини на лісосіках.

22. Обсяг внесення мінеральних добрив на лісових землях.

23. Обсяг залишків неочищених площ після рубок.

24. Площа проведення робіт із захисту лісів від шкідників та хвороб (по Україні, регіонах).

Як бачимо, вони носять переважно кількісний характер і не охоплюють дані щодо оцінки вартості лісових ресурсів, собівартості реалізованої продукції, величини використаних коштів, в тому числі бюджетних на охорону, захист, відтворення лісів, розвиток інфраструктури, адміністративні та інші потреби. Це звужує можливості управління та проведення контролю за використанням лісових ресурсів суб'єктами господарювання. На нашу думку, форму статистичних спостережень «Лісогосподарська діяльність» №3-лг (річна) варто доповнити наступними показниками:

- балансова вартість лісових біологічних активів;

- витрати на виробництво продукції лісового господарства в розрізі елементів витрат;

- собівартість реалізованої лісогосподарської продукції;

- витрати на лісозбереження (за рахунок власних та за рахунок бюджетних коштів);

- витрати на лісовідновлення (за рахунок власних та за рахунок бюджетних коштів).

Основним джерелом формування достовірних статистичних даних є бухгалтерський облік лісогосподарських підприємств, який би враховував галузеві особливості.

На думку М.М. Танасієвої система бухгалтерського обліку лісозаготівельного виробництва піддається впливу організаційних (комплексний характер лісосічного фонду, виражена сезонність виробництва, постійне переміщення технологічного процесу, структура управління, природоохоронні заходи) та технологічних особливостей (технологія заготівель, предмети праці, характер виробництва, висока трудомісткість) [8, с. 98].

Д.В. Максименко та Н.І. Даниш наводять достатньо повну оцінку вплив специфіки ведення лісового господарства на організацію бухгалтерського обліку:

1. Земля.

2. Тривалий період формування готової продукції.

3. Сезонність, нерівномірність у використанні техніки і робочого капіталу протягом операційного циклу.

4. Невідповідність у часі процесів витрат матеріальних ресурсів і одержання готової продукції.

5. Процес доведення лісонасаджень до стану біологічної зрілості відбувається під дією біологічних законів відтворення.

6. Лісогосподарські підприємства відтворюють власними можливостями провідну частку засобів виробництва.

7. Розгалуженість організаційної структури.

8. Наявність різних форм фінансування витрат [3, с. 229-230].

Крім цих особливостей, на нашу думку, на систему обліку підприємств лісового господарства впливає:

- наявність довгострокових та поточних лісових біологічних активів;

- тривалий операційний цикл виробництва – росту лісових насаджень;

- управління лісами різними відомствами;

- фінансування діяльності лісогосподарських підприємств за рахунок власних та бюджетних коштів.

Наведені вище особливості лісової галузі не лише впливають на організацію та методику обліку, а й призводять до виникнення складних проблем облікового забезпечення діяльності лісогосподарських підприємств, зокрема:

1. Незважаючи на прийняте в Україні Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [6], лісогосподарські підприємства не відображають в обліку та фінансовій звітності біологічні активи. Це є фундаментальною проблемою обліку в лісовій галузі, яка не дозволяє сформулювати реальну вартість лісу, собівартість виробленої продукції та достовірно оцінити роботу галузі взагалі. Розділяємо твердження М.Ю. Чік про те, що така ситуація призводить до безгосподарного та нераціонального використання лісових ресурсів і, відповідно до виникнення багатьох еколого-економічних проблем [9, с. 196].

2. Використання традиційних методів обліку і калькулювання собівартості не забезпечує формування реальної собівартості лісогосподарської продукції при тривалому операційному циклі. Більшість витрат на вирощування, відтворення, охорону, захист лісу та інші заходи відноситься на витрати періоду і не підлягають капіталізації, тобто не потрапляють до собівартості виробленої продукції. При цьому вони є обов'язковими, містять значний

перелік робіт та складають велику частину витрат підприємств.

Так до робіт з лісовідновлення колектив авторів: В.Ю. Гордополов, В.Д. Гоцуляк, І.С. Несходовський відносять:

- лісогосподарські роботи (лісосіки та рубки догляду, санітарні рубки і підсочка лісу);
- лісозахисні роботи;
- гідролісомеліоративні і лісо осушувальні роботи;
- лісокультурні роботи;
- протипожежні заходи [1, с. 78-79].

3. Перебування лісів в державній, комунальній та приватній власності, що ускладнює формування єдиних підходів до методики обліку. На сьогодні відсутні методичні рекомендації щодо обліку біологічних активів лісу, а існуючі розкривають порядок обліку в сільському господарстві та не враховують галузевих особливостей.

4. Фінансування заходів з охорони, захисту та відтворення лісів за рахунок як бюджетних, так і власних коштів підприємств. Виникає необхідність наукового обґрунтування доцільності віднесення таких витрат до складу витрат на виробництво, адміністративних, операційних чи інших витрат.

Крім цього, першочерговою проблемою діяльності лісової галузі є відсутність методів оцінки лісу для цілей бухгалтерського обліку. Складається аномальна ситуація, коли суб'єкти господарювання, які використовують ліси та розпоряджаються ними не відображають на балансі будь-які біологічні активи чи права користування ними. Це підриває економічні механізми ведення господарської діяльності в ринкових умовах і не дозволяє оцінити діяльність окремих лісогосподарських підприємств, їх об'єднань та галузі в цілому. Наслідком цього є безконтрольне використання лісових ресурсів та масове знищення лісів, що призводить до природних катастроф та масштабних економічних втрат.

Для визначення економічної оцінки природних ресурсів, в тому числі лісу Шавурська С.В. наводить три підходи:

- витратний – вартість лісу визначається на основі фактичних витрат на його освоєння та підтримку в нормальному експлуатаційному стані;
- результативний – базується на визначенні вартості природних ресурсів, виходячи з вартості продукції, виробленої на основі їх використання;
- рентний – оцінюється максимально можливий ефект від використання лісу [10, с. 535].

Однак жоден з цих методів не забезпечує достовірну оцінку лісу з врахуванням економічних законів та бухгалтерських стандартів. Наслідком відсутності оцінки лісу для цілей бухгалтерського обліку є викривлення собівартості продукції лісового господарства. Складаються аномальна ситуація, коли, наприклад, в собівартості деревини, відсутня вартість біологічних активів, тобто власне лісу.

Так відповідно до пп. 5.3 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до

сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України, затверджених наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124 [4], по лісозаготівлях в статтю калькуляції «Сировина і матеріали» включається тільки збір за спеціальне використання лісових ресурсів.

Ми вважаємо, що специфіка такого активу, як ліс вимагає для його достовірної оцінки поєднання існуючих методів оцінки за справедливою вартістю та фактичною (історичною) собівартістю через наступну послідовність дій:

1. Проведення інвентаризації лісу.

2. Визначення справедливої вартості лісових біологічних активів кожної постійної господарської ділянки, що підлягала інвентаризації.

3. Відображення в обліку лісових біологічних активів господарської ділянки за визначеною при інвентаризації справедливою вартістю:

- збільшеною на суму витрат, понесених на лісовпорядкування і лісовідновлення та інших витрат, що можна безпосередньо віднести на таку ділянку;
- зменшеною на суму втрат від знищення лісу.

Отримана таким чином вартість лісових біологічних активів кожної постійної господарської ділянки відображається в обліку та підлягає амортизації з віднесенням суми амортизації до витрат на виробництво продукції.

Висновки. Лісове господарство використовуючи ліс як природне багатство, об'єктивно виконує багато стратегічних функцій: екологічну, економічну, політичну, соціальну та інші. Для забезпечення ефективної діяльності лісогосподарських підприємств та контролю за нею необхідно забезпечити наявність якісного облікового забезпечення. Проведене дослідження дозволило виявити особливості, проблеми та актуальні завдання обліку в лісовій галузі, серед яких:

- визначення методів оцінки лісу та лісових ресурсів для цілей бухгалтерського обліку;
- розробка методики обліку біологічних активів лісу та відображення їх в системі рахунків, що дозволяло б капіталізувати витрати на утримання, вирощування, відтворення, охорону лісу та інші заходи з наступним їх включенням до собівартості продукції;
- створення методів калькулювання продукції, які б забезпечували врахування крім фактично понесених витрат на виробництво продукції також вартості лісу;
- систематизація наведених вище методик в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку «Лісове господарство».

- перегляд показників статистичної звітності в лісовому господарстві з врахуванням необхідності інформації щодо оцінки лісу та собівартості продукції тощо.

Отримані результати окреслили напрямки подальших досліджень для оптимізації системи обліку на підприємствах лісового господарства.

4 Список використаних джерел

1. Гордополов В. Ю., Гоцуляк В. Д., Несходовський І. С. Особливості обліку лісових біологічних активів та лісопродукції. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2015. № 4. С. 76-87.
2. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852-ХІІ [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>
3. Максименко Д. В., Даниш Н. І. Методика обліку лісового господарства України. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. Мукачево: Карпатська вежа, 2017. № 22(17). С. 227-237.
4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України, затверджені наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124 [Електронний ресурс]. URL: <https://law.dt-kt.com/nakaz-derzhavnogo-agenstva-lisovyh-re/>
5. Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо ведення лісгосподарської діяльності, затверджені наказом Державної служби статистики України від 01.04.2015 р. № 89 [Електронний ресурс]. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2015/89/89_2015.htm
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
7. Сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
8. Танасієва М. М. Проблеми теоретико-методологічних засад обліку природоохоронних витрат з урахуванням впливу галузевих особливостей лісового господарства. *Облік і фінанси*. 2017. № 1(75). С. 93-102.
9. Чік М. Ю. Аспекти побудови системи бухгалтерського обліку витрат на підприємствах лісового господарства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.10. С. 194-198.
10. Шавурська С. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку лісу. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 3(24). С. 532-536.

4 References

1. Hordopolov, V. Yu., Hotsuliak, V. D., Neskhdovskyi, I. S. (2015). Osoblyvosti obliku lisovykh biolohichnykh aktiviv ta lisoproduksii [Features of accounting for forest biological assets and timber products]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, (4), 76-87.
2. Verkhovna Rada Ukrainy. (1994). Lisovyi kodeks Ukrainy [Forest Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>
3. Maksymenko, D. V., Danysh, N. I. (2017). Metodyka obliku lisovoho hospodarstva Ukrainy [Methods of accounting for forestry in Ukraine]. *Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu*, (22(17)), 227-237.
4. Derzhavne ahentstvo lisovykh resursiv Ukrainy. (2013). Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) na pidpriemstvakh, shcho nalezhat do sfery upravlinnia Derzhavnogo ahentstva lisovykh resursiv Ukrainy [Methodical recommendations for the formation of production costs (works, services) at enterprises belonging to the management of the State Forest Resources Agency of Ukraine]. Retrieved from <https://law.dt-kt.com/nakaz-derzhavnogo-agenstva-lisovyh-re/>
5. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. (2015). Metodolohichni polozhennia z orhanizatsii derzhavnogo statystychnogo sposterezhennia shchodo vedennia lisohospodarskoi diialnosti [Methodical provisions on the organization of state statistical observation on forest management]. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2015/89/89_2015.htm
6. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2005). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 30 «Biolohichni aktyvy» [National Accounting Standard 30 «Biological assets»]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
7. Official site of the State Statistics Service of Ukraine. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua>
8. Tanasiieva, M. M. (2017). Problemy teoretyko-metodolohichnykh zasad obliku pryrodookhoronnykh vytrat z urakhuvanniam vplyvu haluzevykh osoblyvostei lisovoho hospodarstva [Issues of theoretical and methodological principles of accounting of environmental costs with the influence of branch peculiarities of forestry enterprises]. *Oblik i finansy*, (1(75)), 93-102.
9. Chik, M. Yu. (2012). Aspekty pobudovy systemy bukhhalterskoho obliku vytrat na pidpriemstvakh lisovoho hospodarstva [Aspects of the construction of a system of accounting of costs at forestry enterprises]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, (22.10), 194-198.
10. Shavurska, S. V. (2012). Aktualni problemy bukhhalterskoho obliku lisu [Problems of accounting for forest resources]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, (3(24)), 532-536.