

УДК: 630.67

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЛІСОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА ЛІСОПРОДУКЦІЇ[©]

В.Ю. ГОРДОПОЛОВ, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансового аналізу і контролю, Київський національний торговельно-економічний університет (м. Київ)

В.Д. ГОЦУЛЯК, кандидат економічних наук, старший викладач кафедри фінансового аналізу і контролю, Київський національний торговельно-економічний університет (м. Київ)

І.С. НЕСХОДОВСЬКИЙ, кандидат економічних наук., доцент кафедри фінансового аналізу і контролю, Київський національний торговельно-економічний університет (м. Київ)

У статті розглянуто особливості обліку лісових біологічних активів та лісопродукції. Оскільки організація і методика обліку лісових біологічних активів визначається специфікою процесу лісозаготівлі, виокремлено три його основні етапи: лісорубочні роботи (підготовка лісорубочних ділянок, вирубка лісу); вивезення лісопродукції (трелювання деревини, завантаження на транспортні засоби, доставку продукції); складські лісозаготівельні роботи (розвантаження і переробку деревини). Зазначені етапи виробничого процесу лісозаготівлі пропонується виділяти, як об'єкти обліку витрат, які групуються за відповідними статтями. Для більш обґрунтованого розподілу витрат за відповідними видами робіт вважаємо за необхідне у лісових господарствах використовувати такі субрахунки та аналітичні рахунки: відповідно до визначених етапів.

Встановлено, що існуюче П(С)БО 30 «Біологічні активи» не розкриває у повній мірі економічну сутність, специфіку та особливості обліку лісових біологічних активів, тому є доцільною розробка стандарту бухгалтерського обліку «Лісові біологічні активи». Запровадження зазначеного документу зможе забезпечити глибоке перетворення багатьох аспектів облікового забезпечення лісокористування: якісне оцінювання лісових біологічних активів, повний і достовірний облік витрат та продукції лісництва, їх зносу та амортизації, врахування особливостей галузевої структури лісового комплексу, вікового складу і міжвидового розподілу лісових біологічних активів.

Ключові слова: лісові біологічні активи, лісопродукція, лісозаготівля, облік витрат, собівартість, лісове господарство.

Табл. 2. Рис. 1. Літ. 6.

[©] В. Ю. ГОРДОПОЛОВ, В. Д. ГОЦУЛЯК, І. С. НЕСХОДОВСЬКИЙ, 2015

Постановка проблеми. На сьогоднішній день необхідною умовою ефективною діяльності підприємств лісового господарства є належна організація обліку лісових біологічних активів, так як відсутність комплексного організаційного і методологічного забезпечення обліку не дозволяє проводити об'єктивну оцінку лісових біологічних активів та здійснювати достовірний облік витрат на виробництво продукції лісового господарства з урахуванням особливостей галузевої структури лісового комплексу, вікового складу і міжвидового розподілу лісових біологічних активів, організації системи ефективного державного регулювання лісокористування. Існуюче П(С)БО 30 «Біологічні активи» [1] не розкриває у повній мірі економічну сутність, специфіку та особливості обліку лісових біологічних активів.

Формулювання цілей статті. Мета статті полягає у розробці рекомендацій щодо удосконалення обліку лісових біологічних активів та лісопродукції.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивченням теоретичних і практичних аспектів обліку лісових біологічних активів та лісопродукції займалися такі вітчизняні вчені, як: Я.М. Бойко, Т.І. Вовчук, О.В. Врублевська, Н.С. Дворяшина, С.І. Дорогунцов, П.Ф. Жолкевський, В.Н. Герасимович, А.А. Голуб, Л.І. Максимів, Л.Г. Мельник, І.М. Синякевич, Ю.Ю. Туниця та інші. Отримані науковцями результати теоретичних і практичних досліджень із проблем обліку у лісовому господарстві мають велике значення для розвитку теорії бухгалтерського обліку в Україні. Разом з тим зміна еколого-економічної ситуації в світі і в Україні, введення в дію нових законодавчих і нормативних документів, що регулюють відносини лісогосподарських підприємств, зокрема, впровадження стандарту бухгалтерського обліку «Біологічні активи» зумовлює необхідність розробки нових підходів до організації і методології обліку лісових біологічних активів та лісопродукції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Особливість організації і методики обліку лісових біологічних активів виходять із особливостей організації процесу лісозаготівлі. На даний час найбільш ефективним є процес лісозаготівлі який включає:

- лісорубочні роботи (підготовка лісорубочних ділянок, вирубка лісу);
- вивезення лісопродукції. Витрати на етапі вивезення лісової продукції складаються з витрат на трелювання деревини, на вантаження і на транспортні засоби, доставку продукції на склад або до залізниці, на навантаження у вагони і оплату залізничного тарифу. У разі реалізації продукції замовникам на стадії вивезення, до витрат на вивезення включаються тільки витрати на лісорубочні роботи;
- складські лісозаготівельні роботи об'єднують витрати на розвантаження і переробку деревини, розпилювання на пилорамі, а також витрати на відправку до залізниці, на навантаження у вагони і на оплату залізничного тарифу.

Зазначені етапи виробничого процесу лісозаготівлі є об'єктами обліку витрат, які групуються за певними статтями. Кожний окремий етап лісозаготівлі включає свої витрати на проведення робіт, пов'язаних з даним етапом лісозаготівлі. Статті витрат окремого етапу виробництва складають собівартість робіт даного етапу. Витрати всіх трьох етапів складають собівартість лісозаготівлі. При цьому одиницею калькулювання на всіх етапах виробництва для ділової деревини є один кубічний метр, а для дров один складометр (табл. 1, рис. 1).

Також слід відмітити, що з метою узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) у плані рахунків призначено рахунок 23 «Виробництво». Відповідно у лісових господарствах доцільно відкривати до цього рахунку такі субрахунки: 231 «Лісозаготівля»; 232 «Столярне виробництво»; 233 «Роботи з лісовідновлення»; 234 «Промислове виробництво»; 235 «Допоміжні виробництва». У складі цих субрахунків можуть відкриватись й аналітичні рахунки. Зокрема: 2311 «Лісорубні роботи», 2312 «Вивезення лісопродукції», 2313 «Складські лісозаготівельні роботи», 2331 «Лісогосподарські роботи», 2332 «Лісозахисні роботи», 2333 «Гідролісомеліоративні і лісоосушувальні роботи», 2334 «Лісокультурні роботи», 2335 «Протипожежні заходи».

Таблиця 1

Склад статей витрат у лісовому господарстві

Статті витрат	Лісозаготівля			Промислові виробництва	Столярне виробництво	Допоміжні виробництва	Роботи з лісовідновлення
	лісору-бочні роботи	вивезення продукції	складські лісозаготівлі				
1. Оплата праці	+	+	+	+	+	+	+
2. Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+	+	+	+
3. Матеріальні витрати:	+	+	+	+	+	+	+
– паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+	+	+	+
– електроенергія	+	+	+	+	+	+	+
– ремонтні матеріали і запчастини	+	+	+	+	+	+	+
– малоцінні предмети тощо	+	+	+	+	+	+	+
4. Амортизаційні відрахування	+	+	+	+	+	+	+
5. Загальновиробничі витрати	+	+	+	+	+	+	+

Одиницею калькулювання продукції столярного цеху виступає один квадратний метр столярних виробів. Облік витрат на столярні вироби здійснюється за всіма статтями витрат. Виробничі витрати столярного цеху поділяються на:

- прями, до яких відносять: вартість матеріалів (дошка, брус, планка, рейка, фарба, лак тощо); витрати на оплату праці та інші прями витрати;
- загальновиробничі, до яких відносять вартість електроенергії, теплоенергії, амортизацію приміщення і обладнання, витрати на оплату праці цехового персоналу та інші витрати, які неможливо віднести на певний столярний виріб [2].

Окремим об'єктом бухгалтерського обліку є роботи з лісозбереження та лісовідновлення. Зазначене пов'язане з вагомим значенням цих заходів для розвитку економічної системи держави та необхідністю фінансування витрат на збереження лісового фонду та лісовідновлення за рахунок бюджетних коштів.

При цьому до робіт з лісовідновлення слід віднести:

- лісогосподарські роботи (лісосіки та рубки догляду, санітарні рубки і підсочка лісу);
- лісозахисні роботи (експедиційні роботи, наземні винищувальні міри боротьби, ґрунтові розполки, виробництво біологічних препаратів та інші роботи);
- гідролісомеліоративні і лісоосушувальні роботи (осушення лісових площ, рубка трас, ремонт і утримання зрошувальних систем);
- лісокультурні роботи (посів лісу на ярах, балках, пісках та інших непридатних землях, посадка лісу, реконструкція насаджень, догляд за лісовими культурами, закладка маточних плантацій з доглядом і зрошенням, розкорчування площі, закладка лісонасінневих плантацій з доглядом, викопка і сортування посадкового матеріалу, придбання посадкового матеріалу та інші роботи);

- протипожежні заходи (влаштування нових протипожежних розривів, мінералізованих смуг та догляд за ними, ремонт і утримання доріг лісогосподарського і протипожежного призначення, утримання тимчасових пожежних сторожів, утримання транспорту, пожежників, гасіння лісових пожеж, утримання інспекторів міліції).

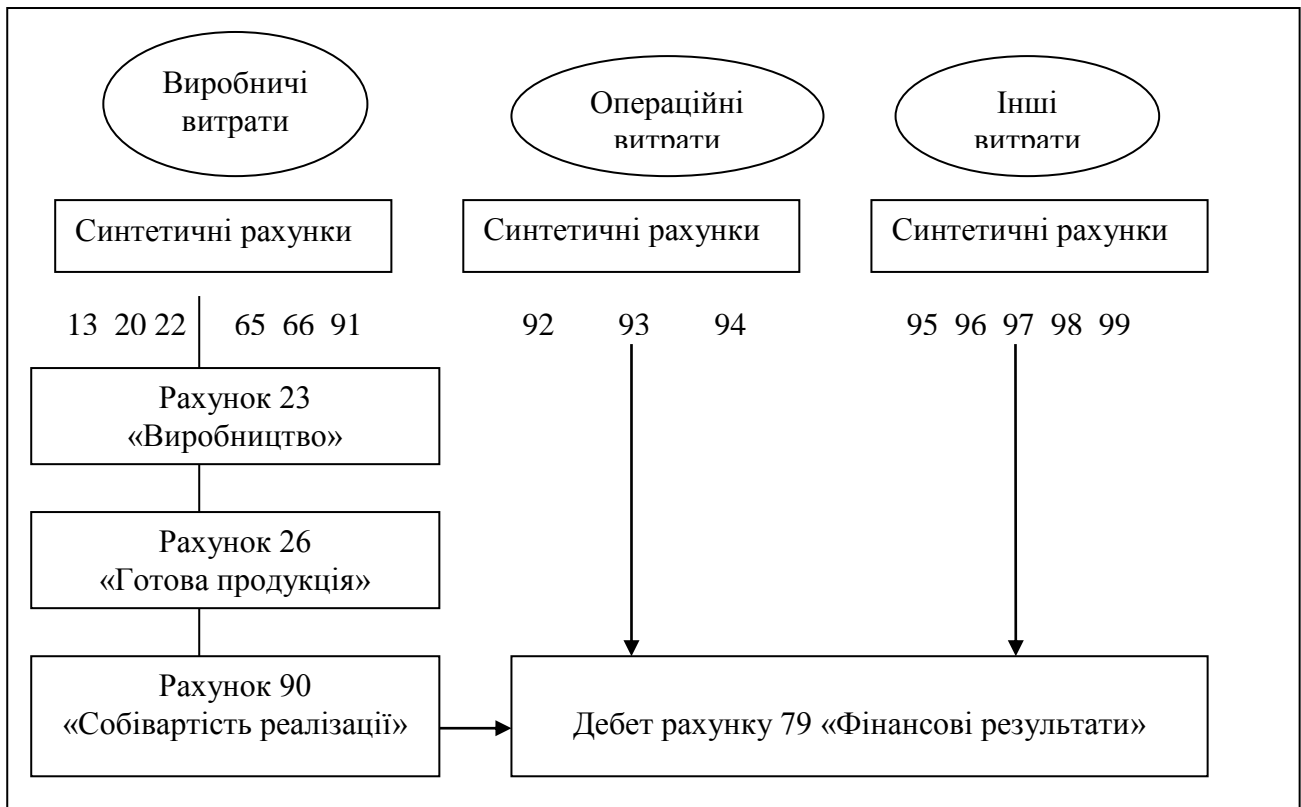


Рис. 1. Послідовність віднесення витрат діяльності лісового господарства на фінансові результати

Облік витрат і виходу продукції за зазначеними статтями ведеться в Журналі-ордері 5-3 «Облік витрат на лісозбереження та лісовідновлення». В Журналі-ордері 5-3 кожного місяця визначаються фактичні витрати за кожним видом робіт та незавершене виробництво, а за закінченими видами робіт здійснюють оприбуткування продукції.

Необхідність у розподіленні витрат між окремими видами продукції і незавершеним виробництвом виникає у зв'язку з тим, що процес лісорозробок передбачає різний рівень об'ємів виконаних робіт на кожному етапі. З цією метою визначають загальну суму виробничих витрат на лісозаготівлю в цілому за номенклатурою калькуляційних статей. Сутність виробничих витрат лісозаготівлі за калькуляційними статтями полягає в їх групуванні за етапами заготівлі: лісорубочні роботи, вивезення лісопродукції, складські лісозаготівельні роботи. Шляхом додавання до поточних витрат звітного періоду вартість незавершеного виробництва на початок періоду, зафіксовану в обліку на калькуляційних статтях, отримують сумарну виробничу собівартість готової лісопродукції і продукції, яка залишається у незавершеному виробництві.

Вивезена, вивантажена і доставлена на кінцевий склад продукція (двір лісогосподарства), або реалізована безпосередньо з лісу (верхнього складу), вважається готовою продукцією (сортименти, рудстойка, дрова, хмиз тощо). Продукція вважається

незавершеною у виробництві а витрати, що припадають на неї відносяться до вартості незавершеного виробництва, якщо на кінець періоду вона залишилася не зтрельованою, або зтрельованою, розкряжованою, але не вивезеною на центральний склад.

З метою розподілу виробничих витрат між готовою продукцією і незавершеною, лісопродукцією переводять в умовні кубометри і пропорційно цим кубометрам розподіляють витрати. Витрати, що припадають на готову продукцію, згодом ще раз перерозподіляють між видами готової продукції: сортименти сосни, сортименти деревини твердих листяних порід, рудстойка, дрова тощо.

З метою лісовідтворення господарство також може вирощувати саджанці. Витрати на вирощування саджанців складаються з незавершеного виробництва і операційних затрат року, в якому вони оприбутковуються. Саджанці оприбутковуються заповненням щоденника, а на передачу вирощеної продукції на склад оформляються накладні. Якщо лісове господарство має грибоварню, проводиться заготівля грибів. Зібрані гриби після оприбуткування їх за складеним щоденником передаються на грибоварню з оформленням накладних. Аналогічне документальне оформлення має й інша продукція лісогосподарства (мед, сіно, фрукти, живиця тощо).

Лісове господарство з метою обліку витрат і виходу лісопродукції на кожному етапі виробництва (лісозаготівля, столярні роботи, роботи з лісовідтворення) може використовувати попередній метод.

За попереднім методом визначають собівартість продукції кожного етапу і в кінці місяця бухгалтерською проводкою дебет рахунку 26 «Готова продукція» кредит рахунку 23 «Виробництво» оприбутковують сортименти, рудстойку, дрова, лісопилну деревину, столярні вироби, саджанці та іншу продукцію за виробничою собівартістю.

Відображення в бухгалтерському обліку продукції, що надходить у подальшу переробку (сортименти на пилораму, дошки у столярний цех), здійснюється за допомогою проводки дебет рахунку 23 «Виробництво» кредит рахунку 26 «Готова продукція» по собівартості. Зазвичай витрати діяльності лісового господарства обліковують за 9-м класом рахунків. Облік витрат лісогосподарства можуть вести в Журналі-ордері 5 "Витрати на виробництво продукції". Зазначений метод надає можливість керівництву господарства здійснювати ефективний контроль виходу продукції.

Внутрішньогосподарський облік лісопродукції забезпечує виконання таких завдань: своєчасне і повне оприбуткування виходу лісопродукції; документальне оформлення і облік руху лісопродукції на всіх етапах від лісорозробки до реалізації її споживачам; забезпечення збереження лісопродукції матеріально-відповідальними особами на всіх складах; одержання інформації про залишки лісопродукції за всіма напрямками їх руху; контроль за використанням лісопродукції на власні потреби і для переробки на основі діючих норм витрат; оформлення операцій з відвантаження та реалізації лісопродукції; якісне проведення (інвентаризації відходів).

Слід відзначити, що готова продукція це продукція, яка закінчена в виробництві, відповідає технічним умовам, стандартам або договорам замовників. Продукція, яка не відповідає цим вимогам, обліковується у складі незавершеного виробництва.

До готової продукції лісового господарства можна віднести: деревину (хлисти, сортименти, хмиз, дрздки); пиломатеріали (дошки, бруси, планка, рейка, штапик тощо); столярні вироби та інші вироби з деревини; саджанці, гриби, живиця, сіно та інша сільськогосподарська продукція.

Важливим при визначенні методології обліку готової лісопродукції є розгляд особливостей обліку продукції на стадії лісозаготівлі, лісорубочних робіт, вивезення продукції, лісопродукції на складах та облік продукції столярного цеху.

Заготівля деревини на лісорубках представляє собою комплексно-механізований процес, який включає лісорубочні роботи, транспортування продукції і складські лісозаготівельні роботи. Залежно від особливостей організації праці приймання деревини здійснюються на різних етапах заготівлі. Зокрема, від комплексних бригад приймають продукцію за кінцевою фазою - складські заготівельні роботи. Продукція може прийматись і від окремо взятого лісоруба.

Поряд з рубками головного користування господарство одержує лісопродукцію від рубок догляду за лісом. При цьому у будь-якому випадку важливим моментом обліку лісопродукції є своєчасне і правильне оформлення виходу продукції на транспортування, переробку і реалізацію.

Складання акт-наряду на виконання лісорубочних робіт здійснюється перед їх початком. В акті визначають завдання, термін виконання і розцінку (при акордній оплаті праці) або завдання, норму виробітку і розцінку (при відрядній оплаті праці).

Приймання заготовленого лісу (хлестів або сортименту) здійснюється у кубічних метрах за відповідними таблицями. Деревина маркується (на торці хлиста - об'єм, на верхньому зрізі сортименту - призначення, сорт, товщина). У всіх первинних документах з оприбуткування і витрачання лісопродукції на підставі маркування вказують: сортимент, головну породу, сорт, розміри та об'єм з точністю до 0,01 цільних м³ (ділова деревина), для дров - групу порід і об'єм складометрів (з точністю до 0,1 м³). Об'єм у щільному вимірі визначають за даними обміру довжини і товщини деревини за верхнім відрізком за таблицями об'єму круглих лісоматеріалів. Складовий об'єм визначають шляхом множення довжини на ширину і висоту штабеля.

Приймання заготовленої лісопродукції здійснюється в кінці робочого дня (зміни) від майстрів. На підставі даних про заготовлену продукцію складається щоденник приймання робіт у двох примірниках. При бригадній організації праці запис прийнятої продукції роблять на бригаду, при ланковій - на ланку, при індивідуальній - на кожного робітника. Один примірник щоденника передається виконавцю.

Відповідно до графіка документообігу, що затверджений наказом про облікову політику господарства, а також при закінченні заготівлі лісопродукції на підставі щоденників приймання робіт майстер вказує в акті-наряді фактичний об'єм виконаного завдання. Ці дані перевіряє бригадир, що підписує акт-наряд і здає майстру разом з першим примірником щоденника приймання робіт для бухгалтера господарства.

На трелювання лісопродукції здійснюється аналогічне оформлення документів. У цьому випадку в нарядах-актах і щоденниках робиться позначка «трелювання». У разі заготівлі і трелюванні комплексними бригадами, де норма виробітку і розцінка подані на кінцеву фазу робіт, вказується: комплексна заготівля з кінцевою фазою трелювання. Такий порядок оформлення документів поширюється на всі види рубок.

Облік руху лісопродукції від заготівлі до реалізації або витрат на власні потреби здійснюється за діаметром чи об'ємом, встановленим при маркуванні, з використанням коефіцієнтів переведення складових кубометрів у щільні, які встановлені для прийому заготовленої лісопродукції.

З відправкою лісопродукції склади виписують товарно-транспортну накладну, а при транспортуванні в межах лісгоспу - ярлик на вивезення лісопродукції. Товарно-транспортну накладну при використанні власного транспорту виписують в трьох, а найманого - у чотирьох примірниках. Водію власного транспорту видають два примірники накладної, з яких перший він здає працівнику складу, що прийняв лісопродукцію, другий прикладає до дорожнього листа, третій примірник залишається у майстра. При використанні найманого транспорту перший примірник накладної залишається у відправника лісопродукції, другий - в одержувача, третій і четвертий видають водію. У разі вивезення лісопродукції у двір

споживача виписують незалежно від належності транспорту товарно-транспортну накладну із зазначенням в ній сортименту, породи, сорту, довжини, діаметра, кількості штук і об'єму.

Матеріально відповідальна особа, що відправила лісопродукцію, зобов'язана у встановлений лісгоспом термін звірити кількість продукції, що надійшла на кінцевий склад чи двір споживача з відправленою. При цьому складається реєстр товарно-транспортних накладних або ярликів за підписами відправника й одержувача, потім оформлюється акт на здачу лісопродукції. Реєстр складають в трьох примірниках. Перший з них залишається на складі надходження лісопродукції, другий вручають відправнику, третій разом зі звітом здають у лісгосп. У реєстрі вказують сортимент, породу, сорт і кубатуру. При цьому при здачі споживачам вказується також діаметр, а при вивезенні хлестів - порода і кубатура.

Окрім зазначених документів у лісгоспах ведуть журнали виконаних робіт, журнали реалізації; складають рапорти про рух лісопродукції, відомості відвантаження лісопродукції тощо.

На підставі підсумків цих накопичувальних документів ведуть книги обліку лісопродукції окремо щодо бюджетних коштів і окремо за госпрозрахунком. Книги ведуть за кожною матеріально відповідальною особою. У зведених звітах, документах та книгах обліку лісопродукції ділову деревину обліковують за сортиментами, головними породами і групами порід; дрова за групами порід (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація лісопродукції

за породами	за сортиментом	за видами дров
<i>хвойні породи</i>	<i>пиловочник хвойних твердолистяних і м'яколистяних порід</i>	<i>твердолистяні</i>
<i>твердолистяні породи</i>	<i>кряжі залежно від порід і заказів</i>	<i>соснові та вільхові</i>
<i>м'яколистяні породи</i>	<i>технологічна сировина</i>	<i>м'яколистяні</i>

В книзі обліку лісопродукції у кінці місяця підраховують обороти з надходжень і витрат і визначають залишки лісопродукції в цілому по господарству і за кожною матеріально відповідальною особою. При цьому матеріально відповідальні особи щомісячно у визначені строки здають у бухгалтерію господарства рапорти про рух лісопродукції у двох примірниках в яких вказується назва сортименту, залишок на початок місяця, надходження, витрати і залишок лісопродукції на кінець місяця.

На бухгалтера покладені повноваження щодо звірки даних рапорту з даними книги обліку лісопродукції, підписання рапорту та передачу його на підпис лісничому. Один примірник рапорту повертається матеріально відповідальній особі. Після підписання лісничим усіх рапортів складається звіт про рух лісопродукції, де вказують залишки лісопродукції на початок місяця за сортиментами, прибуток і видаток та залишок на кінець місяця. Звіт підписують лісничий і бухгалтер. При складанні звіту складові об'єми дров та хмизу переводять у кубічні метри за перевідними коефіцієнтами.

Облік лісопродукції на складах господарства залежить від технологічного процесу заготівлі лісу, його переробки і одержання товарної особою складу (завідуючим, майстром, приймачем) окремо від кожного водія. При цьому працівник складу звіряє записи даних товарно-транспортної накладної з фактичними даними. При співставності даних накладної з даними фізичного обміру лісопродукції працівник складу підписує всі примірники, з яких два видає водію, а один примірник накладної залишає на складі. При виявленні розбіжностей між даними накладної і фактичними даними про об'єм лісопродукції працівник складу на

зворотному боці накладної відмічає фактично одержану лісопродукцію і повідомляє відправнику про розбіжності. При виявленні значних розбіжностей лісопродукції розвантажують в окремому місці, у присутності відправника складається акт, копію якого направляють керівництву лісогосподарства для вжиття відповідних заходів.

В кінці робочого дня (зміни) працівник складу реєструє ярлики на вивезення і товарно-транспортні накладні у книзі надходжень лісопродукції на склад. Прибуткові документи групують за лісництвами для складання реєстрів і акта приймання-здачі лісопродукції. За цим актом дільниці списують продукцію з підзвіту, а склад оприбутковує її. Згідно з наведеною раніше технологічною схемою лісозаготівлі це будуть сортименти. На підставі акта приймання-здачі лісопродукції матеріально відповідальна особа дільниці складає щоденник виходу продукції і наряд-акт на заготівлю лісопродукції і разом зі щоденником здає його в бухгалтерію господарства. Там він перевіряється і затверджується керівництвом. На підставі даних цього акта бухгалтерія оприбутковує продукцію (сортименти) і нараховує заробітну плату робітникам за лісозаготівлю.

Після оприбуткування сортименти пускають у розпилювку. В кінці робочого дня (зміни) працівник складу кількість одержаної продукції з розпилювки записує у щоденник виходу продукції. На підставі даних щоденника щомісяця працівник складу складає в одному примірнику наряд-акт на виконання робіт з розпилювки сортиментів і разом зі щоденником здає у бухгалтерію господарства. Бухгалтерія лісництва після перевірки наряду-акта і його затвердження керівництвом оприбутковує продукцію (дошки, брус, тощо) і нараховує заробітну плату робітникам [3].

Лісопродукція (дошки, брус тощо), яку передають зі складу на обробку в столярний цех, оформляється накладною. На виготовлення столярної продукції складається акт-наряд з визначенням у ньому завдання і розцінки за виконану роботу. За кожний день на виготовлену продукцію складається щоденник. Щомісяця підписаний начальником цеху (майстром) акт-наряд разом зі щоденником виходу продукції подається у бухгалтерію господарства для оприбуткування столярних виробів і нарахування заробітної плати працівникам цеху. Об'ємні показники лісопродукції визначає головний економіст (економіст) господарства, а за його відсутності головний лісничий або особа, якій доручено визначення цього показника.

Згідно Наказу від 22 листопада 2010 року № 403 «Про підвищення якості відведення лісосік» визначені види їх обліку і таксація. Зокрема, визначено що облік деревини на виділених лісосіках здійснюється за: площею; кількістю дерев, що призначені в рубку (подеревно); кількістю заготовленої деревини. Відбір дерев у рубку здійснюється для усіх видів рубок (крім суцільних), якщо діаметр дерев на висоті 1,3 м, що призначаються до рубки, 8 см і більше. Одночасно з відбором дерев у рубку проводиться клеймування цих дерев біля шийки кореня і позначення категорії технічної придатності на висоті 1,3 м. Віднесення лісосік до конкретних видів рубок догляду здійснюється з урахуванням віку деревостанів на рік запланованої рубки, а не року відведення в рубку. Перелік дерев здійснюється починаючи з 8 см за ступенями товщини: 2-сантиметровими при середньому діаметрі деревостану менш як 16 см; 4-сантиметровими при середньому діаметрі деревостану 16 см і більше. При обліку деревини за площею і за кількістю дерев, що призначені у рубку, проводиться перелік дерев з обміром їхніх діаметрів на висоті 1,3 м і поділом за породами, ступенями товщини, а також категоріями технічної придатності. Діаметр вимірюється перпендикулярно поздовжній осі стовбура.

Також визначено, що розгалужені дерева (з розгалуженням нижче 1,3 м) та стовбури, що ростуть з одного пенька слід обліковувати як окремі дерева. Якщо на висоті 1,3 м є будь-яка нерівність стовбура, яка заважає проводити вимірювання, то діаметр встановлюється як середньозважене значення між рівновіддаленими від висоти 1,3 м нижнім і вищим замірами.

Якщо на висоті 1,3 м стовбур має неправильно циліндричну форму (наприклад, дерева, що вийшли з підсочування), діаметр встановлюється як середньозважене між замірами у двох взаємно перпендикулярних напрямках. На схилах та у дерев з кореневими підпірками діаметр вимірюється на висоті 1,3 м над землею з підвищеного боку.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, організація і методика обліку лісових біологічних активів визначається специфікою процесу лісозаготівлі. У зв'язку з цим, як об'єкти обліку витрат доцільно виділяти три його основні етапи: лісорубочні роботи (підготовка лісорубочних ділянок, вирубка лісу); вивезення лісопродукції (трелювання деревини, завантаження на транспортні засоби, доставку продукції); складські лісозаготівельні роботи (розвантаження і переробку деревини). Для більш обґрунтованого розподілу витрат за відповідними видами робіт вважаємо за необхідне у лісових господарствах використовувати такі субрахунки рахунку 23 «Виробництво»: 231 «Лісозаготівля»; 232 «Столярне виробництво»; 233 «Роботи з лісовідновлення»; 234 «Промислове виробництво»; 235 «Допоміжні виробництва». У складі цих субрахунків пропонуємо відкривати такі аналітичні рахунки: 2311 «Лісорубні роботи», 2312 «Вивезення лісопродукції», 2313 «Складські лісозаготівельні роботи», 2331 «Лісогосподарські роботи», 2332 «Лісозахисні роботи», 2333 «Гідролісомеліоративні і лісоосушувальні роботи», 2334 «Лісокультурні роботи», 2335 «Протипожежні заходи».

Основною проблемою організації ефективного обліку лісових біологічних активів є відсутність положення (стандарту) обліку власне лісових біологічних активів. Запровадження зазначеного документу зможе забезпечити глибоке перетворення багатьох аспектів облікового забезпечення лісокористування: якісне оцінювання лісових біологічних активів, повний і достовірний облік витрат та продукції лісництва, їх зносу та амортизації, врахування особливостей галузевої структури лісового комплексу, вікового складу і міжвидового розподілу лісових біологічних активів, організації системи ефективного державного регулювання лісокористування. Ці зміни є необхідною умовою для забезпечення розвитку еколого-економічно-соціальної системи лісу.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. – Режим доступу до видання : <http://www.uazakon.com/document/fpart34/idx34446.htm>
2. Озеран В.О. Вплив організаційно-технологічних особливостей лісового господарства на методику обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості продукції / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Вісн. Нац. ун-ту "Львів. політехніка". - 2009. - № 647. - С. 445-449. - Бібліогр.: 5 назв. - укр
3. Збірник інструктивних документів по обліку продукції лісозаготівель, лісориллення і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України введених в дію з 1 січня 2004 року . – К. : Держ. ком. ліс. госп. України, КДЛЮ "Київліс", 2004. – 83 с.
4. Наказ державного комітету лісового господарства України від 1 жовтня 2010 року №298 «Про затвердження Інструкції про порядок ведення державного лісового кадастру і первинного обліку лісів» / Державний комітет лісового господарства України [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://zakon.rada.gov.ua/>
5. Пономаренко Т. І. Управління відтворенням лісових біологічних активів: обліково-аналітичне забезпечення: монографія / Т. І. Пономаренко, В.К. Савчук – К. : Аграр Медіа Грпк, 2010. – 218 с.
6. Дейнека А. М. Лісове господарство: еколого-економічні засади розвитку : монографія / Анатолій Михайлович Дейнека. – К. : Знання, 2009. – 350 с.

Список використаних джерел у транслірації/References

1. Polozhennya (standart) buxgalters`kogo obliku 30 "Biologichni akty`vy`", zatverdzheny`j Nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny` vid 18 ly`stopada 2005 r. # 790. – Rezhy`m dostupu do vy`dannya : <http://www.uazakon.com/document/fpart34/idx34446.htm>
2. Ozeran V.O. Vply`v organizacijno-technologichny`x osobly`vostej lisovogo gospodarstva na metody`ku obliku ta kontrolyu vy`trat i kal`kulyuvannya sobivartosti produkciyi / V. O. Ozeran, M. Yu. Chik // Visn. Nacz. un-tu "L`viv. politexnika". - 2009. - # 647. - S. 445-449. - Bibliogr.: 5 nazv. - ukp
3. Zbirny`k instrukty`vny`x dokumentiv po obliku produkciyi lisozagotivel`, lisory`lennya i derevoobrobky` na pidpry`yemstvax Derzhavnogo komitetu lisovogo gospodarstva Ukrayiny` vvvedeny`x v diyu z 1 sichnya 2004 roku . – K. : Derzh. kom. lis. gosp. Ukrayiny`, KDLO "Ky`yivlis", 2004. – 83 s.
4. Nakaz derzhavnogo komitetu lisovogo gospodarstva Ukrayiny` vid 1 zhovtnya 2010 roku #298 «Pro zatverdzhennya Instrukciyi pro porjadok vedennya derzhavnogo lisovogo kadastru i pervy`nnogo obliku lisiv» / Derzhavny`j komitet lisovogo gospodarstva Ukrayiny` [Elektrony`j resurs]. – Rezhy`m dostupu. – <http://zakon.rada.gov.ua/>
5. Ponomarenko T. I. Upravlinnya vidtvorenyyam lisovy`x biologichny`x akty`viv: oblikovo-anality`chne zabezpechennya: monografiya / T. I. Ponomarenko, V.K. Savchuk – K. : Agrar Media Grkp, 2010. – 218 s.
6. Dejneka A. M. Lisove gospodarstvo: ekologo-ekonomichni zasady` rozvy`tku : monografiya / Anatolij My`xajlovy`ch Dejneka. – K. : Znannya, 2009. – 350 s.

ANNOTATION

PECULIARITIES OF FOREST BIOLOGICAL ASSETS AND TIMBER PRODUCTION ACCOUNTING

HORDOPOLOV Vladimir, Candidate of Economic Sciences, associate professor of Financial Analysis and Control Department, Kyiv National Trade and Economic University (Kyiv)
HOTSULYAK Vladimir, Candidate of Economic Sciences, senior lecturer of Financial Analysis and Control Department, Kyiv National Trade and Economic University (Kyiv)
NESKHODOVSKY Illa, Candidate of Economic Sciences, associate professor of Financial Analysis and Control Department, Kyiv National Trade and Economic University (Kyiv)

Peculiarities of forest biological assets and timber production accounting are examined in the article. Since the organization and method of accounting of forest biological assets is determined by the specific process of logging, three main stages are distinguished: logging work (preparation of logging areas, deforestation); export of forest products (timber loading on vehicles, shipping products), storage logging (unloading of wood and processing). It is proposed to define these stages of the production process of logging as objects of cost accounting, which are grouped under the relevant articles. For a reasonable allocation of costs for the relevant types of work we consider it necessary in forestry to use these analytical accounts and sub-accounts, according to defined stages. It was established that the existing of P (S) 30 "Biological assets" does not reveal the full economic substance, specificity and peculiarities of accounting of forest biological assets that is why the development of Accounting Standard "Forest biological assets" is reasonable. The

introduction of this document will provide a profound transformation of many accounting forest management providing: quality assessment of forest biological assets, complete and accurate cost accounting and forestry products, their depreciation and amortization, taking into account characteristics of the forest complex branch structure, age composition and distribution of forest interspecific biological assets.

Keywords: forest biological assets, forest products, forestry, cost accounting, cost and forestry.

Tabl. 2. Figure. 1. Lit. 6.

АННОТАЦИЯ ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЛЕСНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И ЛЕСОПРОДУКЦИИ

ГОРДОПОЛОВ Владимир Юрьевич, кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансового анализа и контроля,
Киевский национальный торговельно-экономический университет (г. Киев)
ГОЦУЛЯК Владимир Дмитриевич, кандидат экономических наук,
старший преподаватель кафедры финансового анализа и контроля,
Киевский национальный торговельно-экономический университет (г. Киев)
НЕСХОДОВСКИЙ Илья Сергеевич, кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансового анализа и контроля,
Киевский национальный торговельно-экономический университет (г. Киев)

В статье рассмотрены особенности учета лесных биологических активов и лесопroduкции. Поскольку организация и методика учета лесных биологических активов определяется спецификой процесса лесозаготовки, выделены три его основные этапа: лесорубочные работы (подготовка лесорубочных участков, вырубка леса); вывоз лесопroduкции (трелевки древесины, загрузки на транспортные средства, доставку продукции); складские лесозаготовительные работы (разгрузка и переработка древесины). Указанные этапы производственного процесса лесозаготовки предлагается выделять как объекты учета затрат, которые группируются по соответствующим статьям. Для более обоснованного распределения расходов по соответствующим видам работ считаем необходимым в лесных хозяйствах использовать следующие субсчета и аналитические счета: в соответствии с определенными этапами. Установлено, что существующее П (С) БУ 30 «Биологические активы» не раскрывает в полной мере экономическую сущность, специфику и особенности учета лесных биологических активов, поэтому целесообразна разработка стандарта бухгалтерского учета «Лесные биологические активы». Введение указанного документа сможет обеспечить глубокое преобразование многих аспектов учетного обеспечения лесопользования: качественное оценивание лесных биологических активов, полный и достоверный учет затрат и продукции лесничества, их износа и амортизации, учет особенностей отраслевой структуры лесного комплекса, возрастного состава и межвидового распределения лесных биологических активов.

Ключевые слова: лесные биологические активы, лесопroduкция, лесозаготовка, учет затрат, себестоимость, лесное хозяйство.

Tabl. 2. Рис. 1. Лит. 6.

Інформація про авторів

ГОРДОПОЛОВ Володимир Юрійович – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансового аналізу і контролю, Київський національний торговельно-економічний університет (02156, м. Київ, вул. Кіото, 19 , e-mail: vlagord@ukr.net).

ГОЦУЛЯК Володимир Дмитрович – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри фінансового аналізу і контролю, Київський національний торговельно-економічний університет (02156, м. Київ, вул. Кіото, 19 , e-mail: vgotsuliak@ukr.net).

НЕСХОДОВСЬКИЙ Ілля Сергійович – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансового аналізу і контролю, Київський національний торговельно-економічний університет (02156, м. Київ, вул. Кіото, 19 , e-mail: vgotsuliak@ukr.net).

HORDOPOLOV Vladimir. – Candidate of Economic Sciences, associate professor of Financial Analysis and Control Department, Kyiv National Trade and Economic University (02156, Kyiv, Kioto str., 19, e-mail: vlagord@ukr.net).

HOTSULIAK Vladimir – Candidate of Economic Sciences, senior lecturer of Financial Analysis and Control Department, Kyiv National Trade and Economic University (02156, Kyiv, Kioto str., 19, e-mail: vgotsuliak@ukr.net).

NESKHODOVSKIY Ilya – Candidate of Economic Sciences, associate professor of Financial Analysis and Control Department, Kyiv National Trade and Economic University (02156, Kyiv, Kioto str., 19, e-mail: vgotsuliak@ukr.net).

ГОРДОПОЛОВ Владимир Юрьевич. – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового анализа и контроля, Киевский национальный торговельно-экономический университет (02156, г. Киев, ул. Киото, 19 , e-mail: vlagord@ukr.net).

ГОЦУЛЯК В.Д. – Владимир Дмитриевич кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансового анализа и контроля, Киевский национальный торговельно-экономический университет (02156, г. Киев, ул. Киото, 19 , e-mail: vgotsuliak@ukr.net).

НЕСХОДОВСКИЙ Илья Сергеевич – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового анализа и контроля, Киевский национальный торговельно-экономический университет (02156, м. Киев, ул. Киото, 19 , e-mail: vgotsuliak@ukr.net).

Стаття надійшла до редакції 20 червня 2015 року

