

Замула І.В., Шавурська О.В.

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ЛІСОКОРИСТУВАННЯ

*У статті порушуються дискусійні питання, пов'язані з визнанням лісових ресурсів активами лісових господарств. Увага акцентована на формуванні інформаційного підґрунтя, зокрема розвитку системи бухгалтерського обліку. Методика бухгалтерського обліку лісових ресурсів допоможе досягти максимальної прозорості у формуванні необхідного інформаційного підґрунтя, що стимулюватиме інтерес і підвищуватиме довіру закордонних користувачів до інформації про діяльність вітчизняних підприємств і країни в цілому з огляду на їх вплив на навколишнє середовище. Запропоновано порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу відтворення та лісозаготівлі при проведенні рубок головного користування, що дозволить підвищити ефективність управління лісовими ресурсами.*

**Ключові слова:** лісові ресурси, лісокористування, стійкий розвиток, бухгалтерський облік.

### ВСТУП

**Постановка проблеми.** Серед глобальних проблем сучасності винищення лісових ресурсів і зниження їх природного відтворення займає одне з провідних місць як в Україні, так і в світі. Незважаючи на те, що в Україні ще в 1996 р. була затверджена Концепція переходу країни до стійкого розвитку, досі не розроблений механізм господарювання, який забезпечував би її реалізацію. Однією з умов збереження та раціонального використання лісових ресурсів є формування системи обліково-аналітичного забезпечення лісових ресурсів на рівні лісових господарств. Це висуває нові вимоги до системи бухгалтерського обліку операцій з лісокористування. Тому необхідно переглянути концептуальний підхід до відображення лісових ресурсів на мікроекономічному рівні.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вагомий внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами здійснили такі вітчизняні вчені, як: Т.І. Вовчук [4], В.Д. Гоцуляк [5], Н.С. Котляревська [6], Л.І. Максимів [7], В.О. Озеран [11], М.Ю. Чік [12] та інші, а також зарубіжні вчені – М.М. Большаков [1], В. Букур, Л. Тодорова [2], О.В. Морозова [9], О.В. Неверов [10] та інші. Отримані науковцями результати теоретичних і практичних розробок із проблем бухгалтерського обліку лісових ресурсів мають велике значення. Проте існуюча методика бухгалтерського обліку операцій з лісокористування суперечить національним і міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим заслуговує на увагу ряд проблемних питань бухгалтерського обліку щодо операцій з лісокористування, зокрема:

необхідність удосконалення методичного інструментарію бухгалтерського обліку для відображення операцій з відтворення і використання лісових ресурсів у контексті забезпечення реалізації політики раціонального лісокористування.

**Мета дослідження** – удосконалення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування на основі аналізу діючої методики.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Лісокористування характеризує форми, методи та способи експлуатації лісових ресурсів, а також виробничі відносини у процесі використання і відтворення багатства лісів в умовах формування ринкової економіки. Методика ведення бухгалтерського обліку, що використовується в лісових господарствах, запозичена з Радянського Союзу. В СРСР лісові ресурси не відображалися в складі активів підприємства, оскільки держава вважалася єдиним власником цих природних ресурсів. Крім того, радянські вчені заперечували наявність вартості природних ресурсів, оскільки вони не створені в результаті трудової діяльності людини.

У сучасних умовах господарювання домінуючою при визнанні активів є концепція контролю, задекларована в національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" активи трактуються як ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. У МСФЗ визначення активу наведено в п. 4.4 Концептуальної основи і представлення фінансової звітності: "актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікується надходження майбутніх економічних вигод до суб'єкта господарювання" [8]. Визначення активів за НП(С)БО 1 і МСФЗ 1 за сутністю є ідентичними та визначають дві основні

© Замула Ірина Валеріївна, д.е.н., професор, зав. кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності, Житомирський державний технологічний університет, [irina-zamula@yandex.ru](mailto:irina-zamula@yandex.ru)

Шавурська Олена В'ячеславівна, аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності, Житомирський державний технологічний університет, [helen\\_of5@mail.ru](mailto:helen_of5@mail.ru)

характеристики активу – контрольовані суб'єктом господарювання ресурси, а також можливість отримання в майбутньому економічних вигод.

Згідно з п. 4.12 Концептуальної основи, при визнанні активу право власності не є істотним, оскільки орендоване майно є активом, якщо суб'єкт господарювання контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна. Ключовою умовою для відображення лісових ресурсів у складі активів є наявність контролю підприємства за цими ресурсами. Принцип контролю полягає в тому, що майном підприємства визнається не те, що належить йому на правах власності, а те, яким він може розпорядитися та контролювати. Лісовим кодексом передбачено, що ліси є національним багатством країни, тобто на правах власності належать українському народу. Проте від імені народу правом здійснювати контроль за збереженням, використанням і відтворенням лісових ресурсів наділені органи державної влади та місцевого самоврядування. Лісові господарства здійснюють господарську діяльність в порядку постійного користування на безстроковій основі.

Другою умовою визнання лісових ресурсів активами є можливість отримання економічних вигод від їх використання. Під економічною вигодою в Концептуальній основі розуміється потенціал, який може сприяти надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів і їх еквівалентів до суб'єкта господарювання [8]. Вигоди від використання лісових ресурсів лісові господарства одержують у вигляді продукції деревного та недеревного походження (лікарські рослини, гриби, ягоди та інші дари лісу) та додаткових лісових активів (саджанці, сіянці). Отже, лісові ресурси відповідають критеріям визначення активів лісових господарств, і їх необхідно відображати в балансі цих суб'єктів господарювання, які наділені повноваженнями контролю за їх збереженням, використанням і відтворенням. При цьому постає проблема, у складі яких активів необхідно їх відображати. На основі проведеного аналізу наукових праць виявлено два підходи щодо відображення лісових ресурсів у бухгалтерському обліку.

Прибічники першого підходу – вітчизняні науковці Н.С. Котляревська [6, с. 122], Л.І. Максимів [7, с. 29], а також російські вчені (М.М. Большаков, В.В. Жиделева, А.М. Попова, Е.А. Рауш [1]), виступають за визнання лісових ресурсів необоротними активами, а саме основними засобами. У Російській Федерації відображення лісових ресурсів у складі основних засобів пов'язано з відсутністю стандарту бухгалтерського обліку, що регулює методику обліку біологічних активів. Не підтримуємо позицію вчених щодо віднесення лісових ресурсів до основних засобів, оскільки, по-перше, ці ресурси є специфічним видом природних ресурсів, які під впливом біологічних перетворень можуть кількісно змінюватися. По-друге, лісові ресурси не відповідають критеріям визнання основних засобів, що визначені в національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. По-третє, лісові ресурси не можуть бути використані в господарській

діяльності підприємств до періоду стиглості деревини (50-70 років).

Відповідно до другого підходу лісові ресурси ідентифікують як біологічні активи. Цю точку зору підтримує більшість вітчизняних науковців, зокрема: Т.І. Вовчук, В.Д. Гоцуляк, Г.Г. Кірейцев, В.О. Озеран, М.Ю. Чік, а також молдавські вчені В. Букур, Л. Тодорова. На необхідності віднесення лісових ресурсів до самостійного виду необоротних активів, що здатні якісно і кількісно змінюватися внаслідок росту, старіння, самовідтворення та інших природних факторів, наголошують О.В. Морозова [9] та О.В. Неверов [10, с. 89]. Погоджуємося з вченими, оскільки лісові ресурси відповідають критеріям визнання біологічних активів. Тому методика бухгалтерського обліку лісових ресурсів має базуватися на нормах, визначених в П(С)БО 30 “Біологічні активи” та МСФЗ 41 “Сільське господарство”.

За результатами системного вивчення діяльності лісових господарств Житомирської області виявлено, що методика бухгалтерського обліку операцій з лісокористування має такі недоліки:

- відсутність науково обґрунтованого підходу до організації бухгалтерського обліку операцій з лісокористування. Відповідно до існуючої методики обліку операцій з лісокористування застосовується “котловий” метод обліку витрат, оскільки витрати на проведення заготівельних і відновлювальних робіт обліковуються на субрахунку 232 “Витрати на ведення лісового господарства за рахунок власних коштів”. Крім того, на рахунку 23 відображаються також витрати допоміжного, обслуговуючого, на ведення і ремонтного виробництва. Діюча методика обліку операцій з лісокористування не дозволяє здійснити достовірну оцінку структури ресурсів підприємства, його ліквідності та платоспроможності;

- ігнорування норм П(С)БО 30 “Біологічні активи” в методиці обліку операцій з лісокористування. Відповідно до національного стандарту бухгалтерського обліку, лісові ресурси ідентифікуються як біологічні активи. У зв'язку з цим методика бухгалтерського обліку операції з відтворення лісових ресурсів повинна базуватися на П(С)БО 30. Недосконалість положень облікової політики щодо операцій з лісокористування, що призводить до зниження якості та повноти облікової інформації, є також однією з причин невідповідності існуючої методики обліку лісових ресурсів стандартам бухгалтерського обліку;

- фінансова звітність не забезпечує інформацією користувачів про операції з лісокористування, оскільки у звітності такі операції відображаються згруповано в складі оборотних запасів, зокрема у статті «Незавершене виробництво». Основним інформаційним джерелом про операції з лісовими ресурсами є статистична звітність, що містить відомості щодо обсягів їх відтворення та використання. Це призводить до спотворення показників звітності лісових господарств. Тому з метою підвищення аналітичності та можливості задоволення інформаційних потреб зовнішніх

користувачів необхідним є пошук шляхів удосконалення форм.

Методика бухгалтерського обліку лісових ресурсів має враховувати специфіку лісової галузі. Основною особливістю лісових ресурсів є тривалий період їх вирощування. Враховуючи специфіку зазначеної галузі, некоректно витрати на відтворення лісових активів обліковувати на рахунку 23 "Виробництво", оскільки процес вирощування таких активів перевищує один операційний цикл і становить 50-70 років. З економічної точки зору операційний цикл трактується як проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції, товарів або послуг [3, с. 189]. У лісовому господарстві операційний цикл включає господарські операції з відтворення та заготівлі лісових ресурсів. Крім того, витрати на проведення лісозаготівельних і відновлювальних робіт мають різну економічну природу. Витрати на лісозаготівельні роботи є поточними, оскільки тривалість робіт становить 1 рік, а відновлювальні роботи – капітальними (тривалість – півстоліття). У зв'язку з цим вважаємо, що основним критерієм визнання витрат на формування лісових активів є: тривалість періоду підготовки до використання за призначенням, який перевищує один вегетаційний період (рік). Вегетаційний період (від лат. *vegetatio* вирощування) – період року, в який можливі ріст і розвиток рослин. Отже, витрати на відтворення лісових ресурсів повинні бути відображені в складі витрат на формування довгострокових біологічних активів.

У дослідженнях Т.І. Вовчук та М.Ю. Чік наведені пропозиції щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку відтворення лісових ресурсів. М.Ю. Чік пропонує витрати на створення довгострокових лісових насаджень обліковувати на субрахунку 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів", адже лісові ресурси є одним із різновидів біологічних активів, а дерева в лісі – на субрахунку 166 "Незрілі біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю". Витрати на утримання незрілих довгострокових лісових насаджень запропоновано відображати на рахунку 231 "Витрати на утримання незрілих довгострокових біологічних активів, що оцінюються за первісною вартістю", які щомісячно включаються до вартості незрілих насаджень. У момент дозрівання лісових насаджень відбувається їх переведення за первісною вартістю з кредиту рахунку 166 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю" на дебет рахунку 162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю". Щомісяця подальше накопичення витрат для утримання лісових насаджень відображається на рахунку 232 "Витрати на утримання довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю" [11, с. 197].

Т.І. Вовчук пропонує обліковувати витрати на закладення та утримання лісорозсадників і маточних плантацій на рахунку 23 "Виробництво". Подальше облікове відображення витрат на закладення

лісорозсадників пов'язує з шляхами їх використання, зокрема: лісорозсадники та маточні плантації, що призначені для продажу в кінці звітної періоду, переносяться на вартість готової продукції, а при наступному використанні лісорозсадників для переведення в основні культури – витрати накопичуються на рахунку 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів" [4, с. 143]. Не погоджуємося з позицією автора, оскільки, по-перше, лісові господарства не займаються торгівлею лісорозсадників. По-друге, лісорозведення здійснюється на спеціально відведеній ділянці, а створені лісорозсадники не пересаджуються.

Облікове відображення лісових ресурсів запропоновано розглядати з урахуванням життєвого циклу деревостану, який включає кілька етапів, кожен з яких слід враховувати при відображенні витрат на їх відтворення, зокрема: зародковий період передбачає висадку посадкового матеріалу та триває до моменту його проростання, післязародковий період характеризується проростанням висаджених посадкових культур та охоплює три етапи: формування плантацій молодого лісу; формування середньовікових лісових насаджень; утворення стиглого деревостану (рис. 1).

Витрати на висадження посадкового матеріалу та догляд за плантаціями молодого лісу запропоновано накопичувати на субрахунку 155 "Витрати на формування лісових активів". Крім того, для формування аналітичних розрізів запропоновано відкривати наступні субрахунки: 155.1 "Витрати на висаджування лісових культур", 155.2 "Витрати на догляд за лісовими ресурсами" та 155.3 "Витрати на охорону лісових ресурсів".

На наш погляд, витрати на створення та утримання лісових ресурсів, а також плантацій молодого лісу необхідно відображати на рахунку 155 "Витрати на формування деревних лісових активів", оскільки характерною особливістю є значні втрати внаслідок природних факторів (всихання, хвороби). До первісної вартості молодих лісових насаджень віднесено:

– прямі матеріальні витрати (вартість посадкового матеріалу та засобів захисту лісорозсадників, вартість паливно-мастильних матеріалів, що виникають при транспортуванні посадкового матеріалу);

– прямі витрати на оплату праці та ЄСВ працівників, що займалися висаджуванням посадкового матеріалу;

– витрати на оплату робіт і послуг, що надаються сторонніми організаціями, пов'язаних із закладенням, доглядом за лісовими культурами;

– витрати на утримання обладнання, яке використовується при висадці;

– витрати на догляд за лісовими культурами (проведення санітарних, очисних, проміжних рубок, на охорону від шкідників і хвороб);

– витрати обслуговуючого виробництва, пов'язані з закладенням і доглядом за лісовими активами.

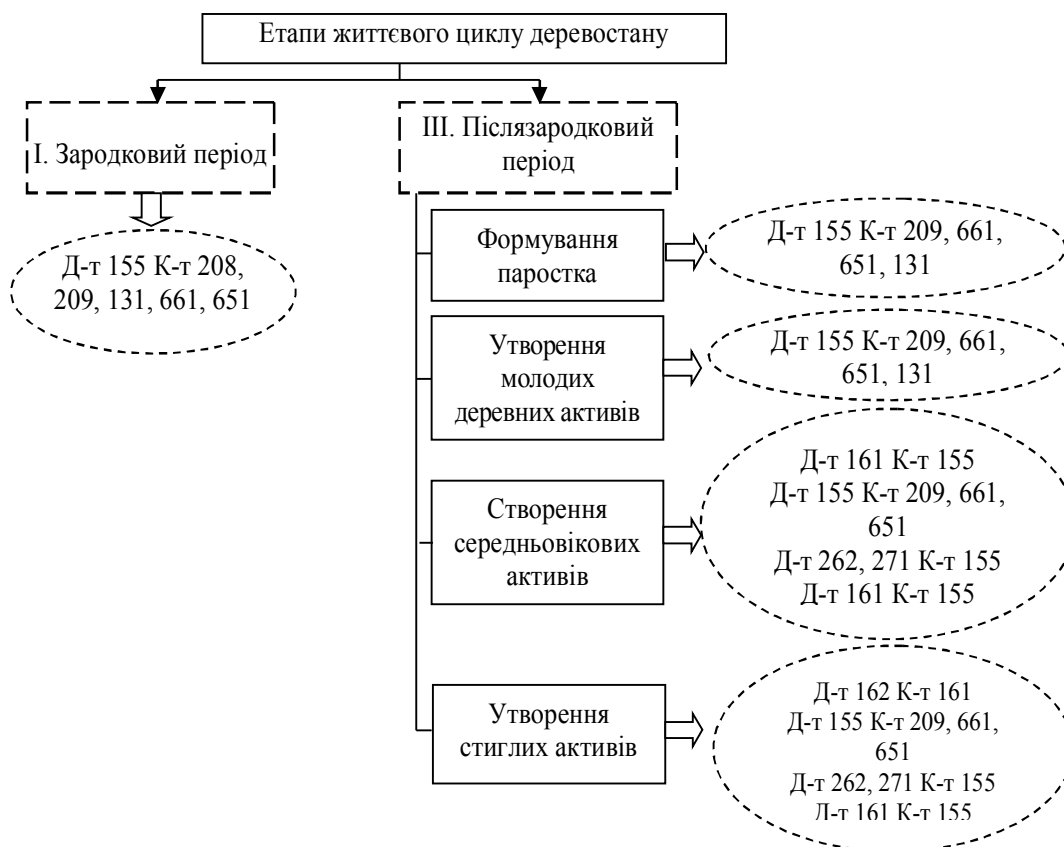


Рис. 1. Облікове відображення лісових ресурсів з урахуванням життєвого циклу деревостану

Крім того, лісові господарства щорічно здійснюють витрати на догляд і охорону за створеними лісовими насадженнями з метою створення умов для росту та розвитку насаджень після садіння і до змикання сіянців (саджанців) у рядах і міжряддях.

При досягненні плантаціями молодняка середньовікової групи вважаємо, що їх можна відображати в обліку на субрахунку 161 “Неексплуатаційні лісові ресурси”, оскільки основною особливістю середньовікових лісових ресурсів є здатність давати лісову продукцію. При проведенні рубок догляду лісові господарства отримують основну продукцію (ліквідну деревину) та супутню (хмиз). Крім того, у вегетаційний період здійснюється заготівля деревних соків. У зв’язку з цим вважаємо, що інформацію про середньовікові деревні активи необхідно відображати в бухгалтерському обліку на субрахунку 161. Середньовікові деревні активи віднесено до неексплуатаційних активів, оскільки їх неможливо використати за основним призначенням (отримання деревини).

Стигли лісові ресурси включено до експлуатаційних активів, оскільки вони є джерелом отримання ділової деревини та іншої лісової продукції. Перехід середньовікових активів до складу експлуатаційних запропоновано відображати в бухгалтерському обліку кореспонденцією рахунків: Д-т 162 “Експлуатаційні деревні лісові активи” К-т 161 “Неексплуатаційні лісові активи”.

У дисертації О.В. Морозової [9] запропоновано нову ознаку поділу стадій лісозаготівельного процесу – повний цикл природокористування. Особливістю цього підходу є виділення додаткових стадій до і після стадії

освоєння лісових ресурсів. З урахуванням особливостей лісозаготівельної діяльності виділено чотири стадії природокористування: передрозвідувальна діяльність; підготовка лісової ділянки до розробки (освоєння); розробка (освоєння) лісової ділянки; виконання лісовідновлювальних робіт. О.В. Морозова акцентує увагу на необхідності перегляду способу обліку витрат на стадії підготовки лісових ресурсів до освоєння (витрати складаються з вартості проекту освоєння лісів, що складається на термін до десяти років). Витрати на підготовку проекту освоєння лісів відносить до нематеріальних активів. Крім того, запропоновано кожен вид витрат на стадії підготовки лісової ділянки до освоєння залежно від економічної сутності та зв’язку з формуванням доходів відносити до конкретного виду активів – основних засобів, нематеріальних активів, матеріально-виробничих запасів і витрат майбутніх періодів. Пропозиції О.В. Морозової базуються на нормах МСБО 6 “Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів”, який регулює бухгалтерський облік діяльності видобувних підприємств. Вважаємо, що МСБО 6 неправомерно поширювати на лісові господарства, оскільки міжнародний стандарт розкриває питання визнання, оцінки та оприлюднення інформації лише щодо витрат, що виникають у підприємств на стадії розвідки та оцінки мінеральних ресурсів.

На наш погляд, виходячи з пропозицій О.В. Морозової [9], незрозуміло, якими критеріями необхідно керуватися при віднесенні витрат на стадії підготовки лісової ділянки до конкретного виду активів (основних засобів, нематеріальних активів, матеріально-виробничих запасів, витрат майбутніх періодів). Вважаємо, що витрати на передпосадкову обробку

грунту (розмітка технологічних смуг, яка здійснюється відповідно до запроєктованих розміщень рядів майбутніх культур), необхідно відображати у складі витрат на відтворення лісових насаджень. А саме як витрати на формування довгострокових біологічних активів, оскільки особливістю лісових ресурсів є їх здатність до біологічних перетворень, тобто для цих активів характерні процеси росту, дегенерації та відтворення, виробництва, що призводять до якісних і кількісних змін у зазначених природних ресурсах. У зв'язку з цим витрати, пов'язані з вирощуванням, охороною та доглядом за деревними ресурсами, запропоновано відображати у складі витрат на формування довгострокових біологічних активів.

Облікове відображення витрат на проведення лісозаготівельних робіт має базуватися на основі положень П(С)БО 16 "Витрати", в частині визначення собівартості заготовленої лісової продукції, і П(С)БО 30 "Біологічні активи" – первісне визнання деревної продукції та додаткових лісових активів. Витрати на проведення лісозаготівельних робіт відносяться до поточних витрат основної діяльності, оскільки заготівельний процес триває 1 рік (термін дії лісорубного квитка). У зв'язку з цим їх необхідно відображати на рахунку 231 "Витрати на заготівлю деревини".

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати", собівартість деревини при проведенні заготівельних робіт складається з прямих і непрямих витрат. Прямі витрати включаються у виробничу собівартість конкретних видів продукції на підставі первинних документів. До прямих витрат відносяться витрати, безпосередньо пов'язані з проведенням заготівельних робіт (прямі трудові та матеріальні витрати, витрати допоміжного виробництва, що виникають при проведенні рубки – заробітна плата допоміжних робітників, відрахування від заробітної плати, вартість використаного палива та інших допоміжних матеріалів), а також вартість деревини на корені, яка включає накопичені витрати на вирощування, догляд та охорону.

Істотним недоліком чинної методики бухгалтерського обліку є те, що загальновиробничі витрати в лісовому господарстві не включають собівартість продукції і виконаних робіт, а враховуються в цілому по підприємству. До загальновиробничих витрат включаються: витрати на будівництво доріг

лісогосподарського призначення, витрати на управління цеховим виробництвом (заробітна плата працівників апарату управління лісництвом, цехами, складами), витрати на оплату комунальних платежів цехів і складів, витрати на проведення сертифікації лісової продукції, а також нараховані та сплачені податки, безпосередньо пов'язані з процесом заготівлі (земельний податок, екологічний податок). Ці витрати підсумовуються за звітний період на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", а наприкінці місяця покриваються за рахунок бюджетних чи власних коштів.

Дискусійним є питання щодо визначення бази розподілу загальновиробничих витрат. Вважаємо, що розподіл непрямих витрат пропорційно заробітній платі основних виробничих робітників є необґрунтованим через коливання в рівнях механізації, оскільки за окремими лісогосподарськими заходами вона становить до 100 % (рубка деревини, розкряжування та вивезення), а за іншими – 20-35 %. Частина заготівельних робіт здійснюється вручну, зокрема обрізка сучків, авантаження лісової продукції та трелювання.

Загальновиробничі витрати пов'язані з двома абсолютю різними процесами – відтворенням і використанням лісових ресурсів. У зв'язку з цим, на наш погляд, загальну суму загальновиробничих витрат необхідно розподіляти на ці два процеси пропорційно площі лісових угідь. Таким чином, частина загальновиробничих витрат включається в собівартість деревної продукції при проведенні заготівельних робіт. Решту суми загальновиробничих витрат пропонуємо включати до балансової вартості деревних ресурсів на корені. Для облікового відображення таких витрат необхідно відкрити субрахунок 235 "Розподілені непрямі виробничі витрати". Наприкінці місяця розподілені непрямі виробничі витрати включаються в загальну суму витрат на догляд за деревними ресурсами, що відображаються на субрахунку 155.2 "Витрати на догляд за лісовими ресурсами". Суми з субрахунку 155, які формують вартість лісових ресурсів, закриваються на рахунок 16 "Лісові ресурси" (субрахунок 161 "Експлуатаційні деревні ресурси" або 162 "Неексплуатаційні деревні ресурси" залежно від того, до якої вікової групи відносяться лісові культури). Облік витрат, що виникають при заготівлі експлуатаційних лісових ресурсів, представлено в табл. 1.

**Таблиця 1. Облікове відображення процесу лісозаготівлі при проведенні рубок головного користування**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	Прийнято рішення про проведення рубки в кварталі експлуатаційних деревних активів	231	162
2	Нараховано заробітну плату працівникам, відповідальним за рубку лісових насаджень	231	661
3	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам	231	651
4	Відображено витрати на перевезення деревини	231	203
5	Нараховано амортизаційні відрахування на основні засоби, що використовувалися при заготівлі	231	131
6	Відображено витрати на утримання цехів у частині комунальних платежів	91	685
8	Відображено витрати на управління цеховим виробництвом	91	661, 651, 131
9	Нараховано податки, що безпосередньо пов'язані з процесом заготівлі (земельний податок, екологічний податок)	91	641
10	Нараховано збір за використання лісових ресурсів	231	641
11	Включено частину загальновиробничих витрат до собівартості заготовленої деревини	231	91
12	Відображено нерозподілені загальновиробничі витрати	235	91
13	Включено нерозподілені загальновир. витрати до витрат на утримання лісових культур	152.2	235

Таким чином, методика бухгалтерського обліку операцій з лісовими ресурсами вимагає корінних змін, оскільки повинна відповідати вимогам національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

### ВИСНОВКИ

Діюча методика обліку витрат на відтворення і використання лісових ресурсів є неефективною, оскільки використовується “котловий” метод обліку витрат. Враховуючи специфіку лісової галузі, витрати на відтворення деревних ресурсів слід відображати у складі

капітальних витрат на формування лісових активів, а витрати на лісозаготівельні роботи – поточних витрат. Запропоновано методику відображення в бухгалтерському обліку витрат на відтворення лісових активів з урахуванням стадій життєвого циклу деревини. Розроблена методика бухгалтерського обліку операцій з лісокористування дозволить здійснити оцінку структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності, а також оцінку та прогнозування змін економічних ресурсів, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому.

### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Большаков Н.М. Методологические подходы к воспроизводству лесных ресурсов в условиях их аренды / Н.М. Большаков, В.В. Жиделева, А.М. Попова, Е.А. Рауш // Экономика региона. – 2010. – № 2. – С. 117-129.
2. Букур В. Учет биологических активов: монография / В. Букур, Л. Тодорова. – Кишинэу: Гос. аграр. ун-т Молдовы, 2008. – 245 с.
3. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001 – 224 с.
4. Вовчук Т.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів: дис. к.е.н. за спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Т.І. Вовчук. – К., 2009. – 232 с.
5. Гоцуляк В.Д. Обліково-аудиторське забезпечення раціонального лісокористування: автореф. дис ... канд. екон. наук; за спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / В.Д. Гоцуляк. – К., 2013. – 19 с.
6. Котляревская Н.С. Особенности ведения учета и формирования учетной политики на предприятиях лесного хозяйства / Н.С. Котляревская // Менеджмент и предпринимательство в Украине: этапы становления и проблемы развития: [сборник научных трудов]. – Львов: Издательство Львовская политехника, 2012. – С. 119-125.
7. Максимов Л.И. Значение лесов и проблемы учета лесных ресурсов в Украине / Л.И. Максимов, Л. Пелиньо // Вестник Национального лесотехнического университета Украины. – 2006. – Вып. 16.3. – С. 25-29.
8. Международный стандарт финансовой отчетности 1 “Представление финансовой отчетности” [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ade-solutions.com>
9. Морозова Е.В. Учет природопользования в лесозаготовках: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. эк. наук; спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Е.В. Морозова. – Санкт-Петербург, 2009. – 23 с.
10. Неверов А.В. Экономическая природа лесохозяйственных издержек и система стоимостных отношений в лесном хозяйстве / А.В. Неверов, Д.Г. Малашевич // Труды БГТУ. – Минск, 2012. – № 7 (154). – С. 85-89.
11. Озеран В.О. Облік біологічних активів у лісовому господарстві / В.О. Озеран, М.Ю. Чік // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 281-284.
12. Чік М.Ю. Аспекти побудови системи бухгалтерського обліку витрат на підприємствах лісового господарства / М.Ю. Чік // Вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2012. – Вип. 22.10. – С. 194-198.

Одержано 25.04.2014р.