

УДК 657.44

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

ВОЛОДИМИР ОЗЕРАН,*канд. екон. наук, професор,***МАРІЯ ЧІК,***аспірант,**кафедра бухгалтерського обліку
Львівської комерційної академії*

У статті досліджено актуальні проблеми методики та організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах лісового господарства України, які, на глибоке переконання авторів, потребують докладного вивчення й удосконалення.

Ключові слова: лісове господарство, собівартість продукції, облік витрат, калькулювання.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Лісове господарство як вид економічної діяльності відіграє важливу роль в економіці нашої держави. Відомо, що ліси виконують природно-захисні, рекреаційні, відтворювальні, економічні та інші корисні функції як для держави в цілому, так і для кожного громадянина окремо. Всесвітньою організацією охорони здоров'я ООН на одну людину рекомендовано норму 300 м² лісів і 50 м² міських зелених насаджень. Відповідно до прийнятої у 2006 р. Кабінетом Міністрів України Концепції реформування та розвитку лісового господарства державним органам та органам місцевого самоврядування слід дотримуватись оптимального значення норм лісистості з метою збереження та відтворення лісів як національного багатства [1].

У сучасних умовах господарювання в Україні сформовано ринок лісових ресурсів, продукція якого є конкурентоспроможною не тільки в нашій державі, а й за кордоном. Тому лісове господарство відіграє важливу роль у розвитку економіки нашої країни. Залишається актуальною проблема вдосконалення системи господарювання на підприємствах лісового господарства, складовою якої є раціоналізація методики й організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

У процесі реформування бухгалтерського обліку в Україні велику увагу потрібно приділяти достовірності формування інформації для прийняття управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. При цьому велике значення має рівень

компетенції та кваліфікації працівників бухгалтерського обліку щодо застосування ефективної методики обліку з урахуванням виду економічної діяльності та організаційно-технологічних особливостей галузі.

Підприємства лісового господарства ведуть облік та складають фінансову звітність в основному відповідно до національних нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку. Сьогодні з метою уніфікації вітчизняних бухгалтерських норм до міжнародних правил все більшого значення набувають нововведення, запозичені з-за кордону. До таких важливих і водночас проблемних новацій у бухгалтерському обліку можна віднести питання методики обліку процесу вирощування лісу, який є біологічним активом згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2]. Як показують проведені нами дослідження, переважна більшість лісогосподарств України у своїй практичній діяльності це положення не застосовують.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Вивчення законодавчо-нормативних та інструктивних документів, а також економічної літератури, що регламентують методику та організацію обліку витрат, дало змогу дійти висновку про те, що суттєвий внесок у дослідження проблем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як І. Басманов [3], О. Бородкін [4], Й. Даньків [5], В. Дерій [6], К. Друрі [7], В. Жук [8], В. Івашкевич [9], В. Ластовецький [10], В. Моссаковський [11], Л. Нападовська [12]. Проте майже недослідженою залишається проблема методики та організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах лісового го-

сподарства. Так, Т. Вовчук у своїх дослідженнях висвітлює лише теоретико-методологічні аспекти формування інформації про біологічні активи на підприємствах лісового господарства [13], а Б. Богач запропонував вести облік біологічних активів у лісовому господарстві з розмежуванням лісу і його продуктів на довгострокові та поточні біологічні активи [14]. На наш погляд, ця проблема потребує більш детального дослідження з урахуванням організаційно-технологічних особливостей лісової галузі.

Мета статті – дослідити методику й організацію обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах лісового господарства з урахуванням специфіки діяльності та внести рекомендації, спрямовані на їх удосконалення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Лісові ресурси є природним багатством України і потребують раціонального використання. За даними проведеного дослідження, сьогодні лісові насадження займають площі у межах 20–30 % суходолу нашої планети і тому бережливе та раціональне використання лісових ресурсів є однією з передумов їх збереження для майбутніх поколінь. Незважаючи на економічні спади у нашій державі, відповідно до статистичних даних можна простежити позитивну динаміку щодо зростання площі лісів (рис. 1), що, в свою чергу, призводить до збільшення витрат, пов'язаних з утриманням лісових насаджень. Наведена інформація свідчить про щорічне зростання лісових насаджень в Україні на ділянках площею приблизно 30–40 тис. га, що на 10–20 % перевищує площі суцільних щорічних рубок [16].



Заслугує на увагу позитивний етап реформи відповідно до Концепції реформування та розвитку лі-

сового господарства [1], який передбачає проведення інвентаризації лісів, що дасть змогу уточнити дані про площі лісів, детальніше дослідити їх стан та належність і підпорядкування.

На основі такої інформації можна розробити науково обґрунтовану програму щодо подальшого розвитку лісового господарства.

Органами державної статистики України встановлено типову форму статистичної звітності для підприємств лісового господарства, а саме **Звіт про лісогосподарську діяльність** (ф. № 3-ЛГ) [16], який заповнюється на основі первинних документів (лісрубних квитків, лісових квитків, актів огляду місць використання лісових ресурсів) та містить інформацію про обсяги продукції лісового господарства, фактичні рубки, відпуск деревини в порядку рубок лісу головного користування, заготівлю другорядних лісових матеріалів, продукції побічного лісокористування та інші дані у натуральних і вартісних показниках.

На нашу думку, зміст цієї форми статистичної звітності для підприємств лісового господарства потрібно доповнити плановими показниками щодо обсягів виробництва продукції лісового господарства, планових рубок, відпуску деревини в порядку рубок лісу головного користування, заготівлю другорядних лісових матеріалів і продукції побічного лісокористування у натуральних і вартісних показниках для більш повного та детального контролю і глибокого аналізу наявності й руху лісових ресурсів.

Оскільки лісові ресурси є національним багатством держави, то цілком обґрунтованим і логічним є те, що близько 95 % лісів перебуває в державній власності, отже, держава займає монопольне становище у володінні лісовими ресурсами. Проте незважаючи на це, сьогодні досить поширені випадки як незаконної приватизації, так і незаконної вирубки лісів, що призводить до їх безгосподарного використання і відповідно виникнення екологічних та економічних проблем.

Домінування державної форми власності на підприємствах лісового господарства дає можливість останнім одержувати кошти (дотації) із державного бюджету у вигляді цільового фінансування. Проведені дослідження показали, що бюджетні витрати на ведення лісового господарства практично в 2 рази перевищують надходження від плати за спеціальне використання лісових ресурсів. Держава як власник лісових ресурсів при цьому несе

збитки, що свідчить про неефективне господарювання в українських лісах. Тому при організації обліку витрат на підприємствах лісового господарства доцільно здійснювати поділ витрат залежно від джерел фінансування:

- **витрати, профінансовані державою;**
- **витрати, понесені за рахунок коштів підприємства.**

В історичному аспекті за часів існування колишнього СРСР вищим керівним органом у лісовому господарстві було Міністерство лісового господарства СРСР. За часів незалежності України його було перейменовано у Міністерство лісового господарства України (з 13.05.1991 р. по 29.07.1997 р.), а згодом у Державний комітет лісового господарства України (з 29.07.1997 р. по 09.12.2010 р.). Нещодавне реформування вищого керівного органу лісовими ресурсами відбулося 9 грудня 2010 р. відповідно до указу Президента України № 1085/2010, за яким Державний комітет лісового господарства було перейменовано у Державне агентство лісових ресурсів з підпорядкуванням Міністерству аграрної політики та продовольства України [17]. На нашу думку, така реорганізація управління лісовим господарством не є цілком зрозумілою і логічною, оскільки у Міністерства аграрної політики та продовольства України і так достатньо проблем в аграрному секторі, тому забезпечити ефективне управління, включаючи нормативно-правове регулювання діяльності підприємств лісової галузі та методику й організацію обліку, вкрай складно.

Дослідження чинної методики й організації облікового процесу в лісовому господарстві дає можливість виокремити два основні етапи:

- 1) облік витрат, пов'язаних із вирощуванням лісу і доглядом за ним;
- 2) облік витрат на лісозаготівлю.

Для належної організації першого етапу облікового процесу велике значення має документування господарських операцій, на основі яких формується інформація не тільки для обліку, а й для управління діяльністю. Поряд із міжгалузевими первинними документами для обліку витрат (накладна, товарно-транспортна накладна, акт приймання-передачі виконаних робіт) також використовують спеціалізовані форми первинних документів з шифром «ЛГ», які передбачені Інструкцією з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України [18].

Проте практика господарювання підприємств лісового господарства показала, що при організації первинного обліку витрат на місцях їх виникнення (у центрах відповідальності) – лісництвах достатньої уваги документуванню господарських операцій не приділяється. Низка первинних документів не складається, а сьогодні відповідно до ст. 44.1 Податкового кодексу України «...платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів...» [19].

Тому достовірно складені первинні документи мають бути основою для формування звітів у лісництвах, за якими можна оцінити ефективність їх роботи з метою прийняття відповідних управлінських рішень.

Однією з особливостей діяльності підприємств лісового господарства, що необхідно враховувати при побудові обліку витрат, є довготривалість операційного циклу росту деревини, який у більшості випадків значно довший, ніж у інших галузях економіки. Ліс росте повільно, а використання деревини як готової продукції відбувається періодично, а не безперервно чи щороку.

Вплив організації й технології вирощування лісів та реалізації лісопродукції на методику обліку і контролю витрат також є досить суттєвим, оскільки така технологія є своєрідною та відрізняється від тієї, що

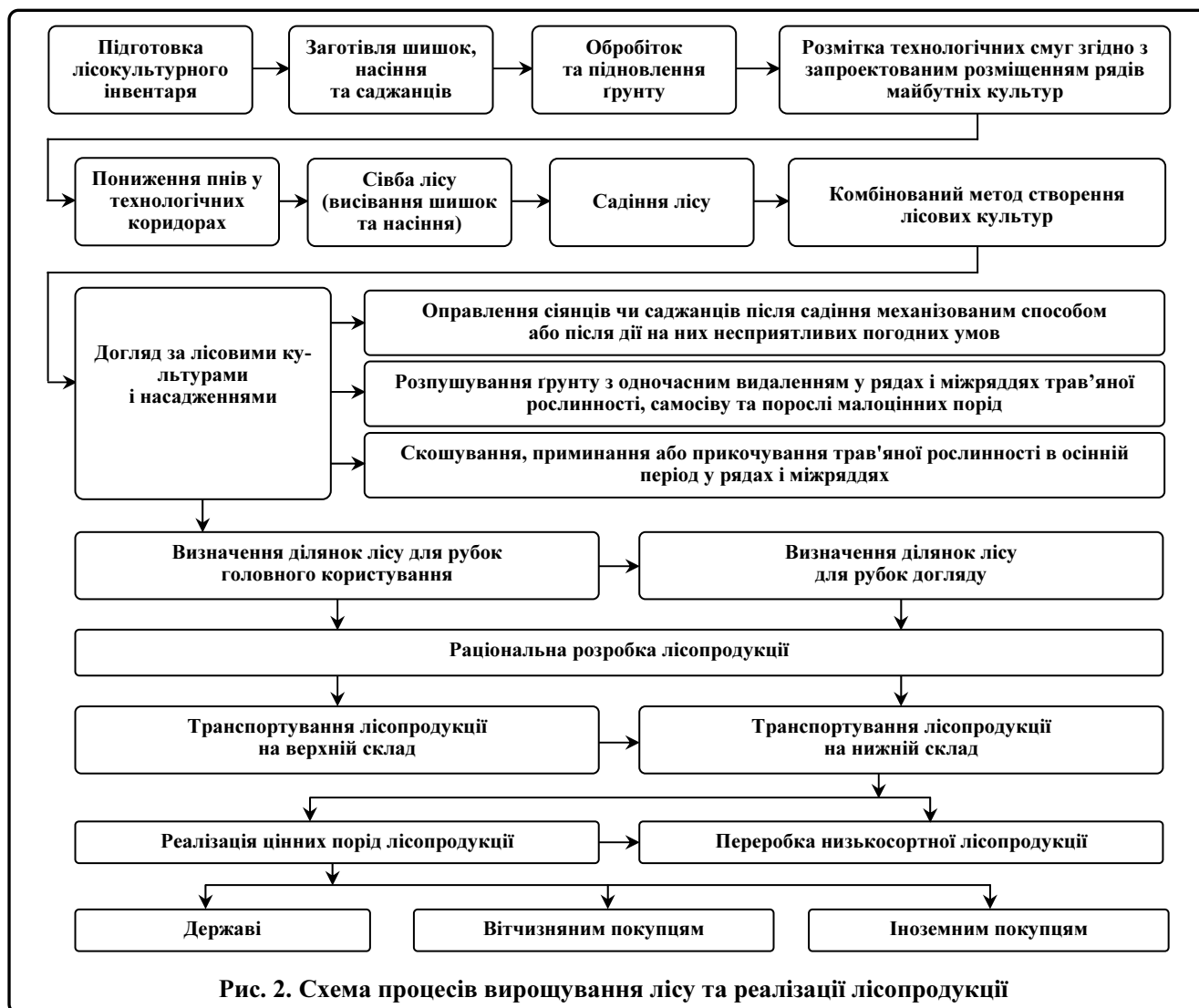
має місце в інших галузях економіки. Особливості діяльності підприємств лісового господарства являють собою систему послідовних агротехнічних, лісівничих та організаційних прийомів щодо вирощування лісових культур (створення біологічних активів) [20, с. 407–429].

Загальну схему технології вирощування лісів та реалізації лісопродукції наведено на рис. 2.

Сьогодні досить складно зіставити витрати, пов'язані з вирощуванням лісових насаджень та доглядом за ними, з майбутніми доходами для визначення фінансового результату. Тому для ефек-

тивного управління підприємствами лісового господарства важливе значення має оптимальне співвідношення доходів і витрат, оскільки саме тривалість операційного циклу вирощування де-

ревини потребує ефективного її використання з урахуванням термінів росту, що є фундаментальною основою для раціонального ведення лісівництва.



При побудові обліку підприємствам лісового господарства слід керуватися нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], згідно з яким ліс (дерева, побічні продукти лісу тощо) мають бути віднесені до складу біологічних активів. Дослідження цієї проблеми показало, що в деяких зарубіжних країнах порядок обліку біологічних активів регламентується не тільки МСБО 41 «Сільське господарство» [21], а й іншими нормативними документами, а саме:

➤ в *Італії, Іспанії, Німеччині* – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське гос-

подарство»;

➤ у *США* – Керівництво з аудиту та бухгалтерського обліку 85–3: сільськогосподарські виробники та сільськогосподарські кооперативи;

➤ в *Австралії* – стандарт 35 «Самостворювані та відтворювані біологічні активи»;

➤ у *Молдові* – НСБО 5 «Особливості обліку на сільськогосподарських підприємствах»;

➤ у *Болгарії* – Національний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств 41 «Сільське господарство»;

➤ у *Kumai* – бухгалтерський стандарт для підприємств 5 «Біологічні активи».

Незважаючи на актуальність і поширеність нормативних принципів щодо обліку біологічних активів, треба зазначити, що в практичній діяльності підприємств лісового господарства України П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2] у більшості випадків не застосовують. Науково-термінологічна складність цього положення, а також відсутність зрозумілої методики обліку біологічних активів у лісовому господарстві призвели до виникнення проблем, пов'язаних із практичним його застосуванням. Крім того, це положення не містить конкретної норми щодо його застосування у лісовій галузі.

Водночас в МСБО 41 «Сільське господарство» зазначено, що «... сільськогосподарська діяльність охоплює різноманітні види діяльності, наприклад: тваринництво, лісництво, вирощування однорічних та багаторічних рослин, фруктових садів та насаджень, квітництво та водне господарство (зокрема, риборозведення)» [21].

Проведене нами дослідження термінологічно-понятійного апарату в економічній літературі дало змогу зазначити, що «**лісове господарство** – це галузь матеріального виробництва, яка вивчає, веде облік, здійснює відтворення, охорону і захист лісів, а також регулювання їх використання в цілях задоволення потреб у лісових ресурсах», а «**сільське господарство** – галузь народного господарства, направлена на забезпечення населення продовольством і отримання сировини для цілого ряду галузей промисловості» [22].

Виходячи з цього віднесення лісового господарства до сільськогосподарської діяльності у МСБО 41 «Сільське господарство» [21] є, на наш погляд, не зовсім коректним, оскільки лісове господарство є самостійною галуззю матеріального виробництва.

Для побудови обліку витрат у лісовому господарстві важливу роль відіграє класифікація біологічних активів лісництва. Так, відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів останні класифікують на поточні (саджанці) та довгострокові (лісовий масив) [23].

Залежно від способів оцінки біологічні активи можуть бути оцінені за справедливою (ринковою) та первісною вартістю. Ми вважаємо, що при класифі-

кації біологічних активів було б доцільно виділити окремо ознаку вікових груп лісових культур, а саме: молодняки, середньовікові лісові культури, пристигаючі, стиглі та перестійні лісові культури.

Важливою класифікаційною ознакою також є групування лісових культур за основними видами лісових порід, а саме: сосна, модрина, ялина, дуб, ясен, клен та ін. Крім того, для отримання більш детальної аналітичної інформації для управління вважаємо за доцільне у практичній діяльності лісгосподарств використовувати класифікаційні ознаки біологічних активів, що зазначені в МСБО 41:

◆ за здатністю приносити економічну вигоду для підприємства на дату балансу – *зрілі та незрілі біологічні активи*;

◆ за способом використання біологічних активів у виробничій діяльності підприємства – *споживані* (ліс, що вирощується для отримання деревини) та *продуктивні* (дерева й кущі у лісі, з яких отримують побічні продукти лісокористування без вирубки дерев) [21].

Важливою методологічною проблемою при організації обліку лісових культур є достовірність їх оцінки, яка в подальшому впливатиме на калькулювання собівартості продукції та формування її ціни. М. Пушкар зазначає, що «оцінка в обліку необхідна для трансформації фактів, виражених у натуральних одиницях, в єдиний універсальний грошовий вимірник, що забезпечує приведення інформації про різномірні об'єкти у співставну форму і зміст» [24]. Так, облік лісопродукції на підприємствах лісового господарства також спочатку ведуть у натуральних одиницях (м³ чи кг), тому достовірна оцінка, а отже, формування ціни на продукцію потребує, на наш погляд, окремого дослідження.

Оцінку лісових ресурсів, які є біологічними активами, на дату балансу здійснюють відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [23] (табл. 1).

Як видно із наведеної табл. 1, способи оцінки не завжди мають реальне втілення у практичну діяльність підприємств лісового господарства. Так, первісна вартість біологічних активів, зокрема лісу (дерева ділова, дрова, саджанці), є «мінливою», оскільки з неї має вираховуватися не тільки сума зносу та втрат від зменшення корисності, а й потрібно враховувати те, що протягом довготривалого циклу росту

Таблиця 1

ОЦІНКА ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ

№ з/п	Вид оцінки лісових ресурсів	Характеристика
1	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, зменшена на суму витрат на збут, які пов'язані з продажем біологічних активів
2	Ціна, що склалася на біологічні активи на активному ринку	Ціна визначається з урахуванням цінових пропозицій постійних підприємств-конкурентів
3	Остання ринкова ціна операції з біологічними активами	Така ціна актуальна за умови відсутності впливу внутрішніх та зовнішніх чинників економічного середовища
4	Ринкові ціни на подібні біологічні активи	За такого підходу потрібно враховувати індивідуальні особливості виробництва продукції
5	Справедлива вартість за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи	Підприємство самостійно встановлює та затверджує у відповідному наказі перелік додаткових показників, які характеризують ціни на біологічні активи
6	Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу	Справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію
7	Первісна вартість з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності	Первісну вартість довгострокових біологічних активів обчислюють відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», а поточних – П(С)БО 9 «Запаси»

деревини її цінність може змінюватися. При цьому вартість лісу може як зростати, так і зменшуватися, що призводить до зміни його первісної вартості. Отже, достовірна оцінка у лісовому господарстві залежить від вибору об'єктів, які оцінюють.

Так, лісові культури лісорозсадників, що забезпечують підприємства садівним матеріалом для відтворення лісів та озеленення територій доцільно оцінювати за витратами на їх закладку і вирощування. Що стосується оцінки лісових культур (біологічних активів), то її слід здійснювати за первісною вартістю, збільшеною на суму витрат, пов'язаних із їх доглядом і біологічними перетвореннями. Наша теза щодо оцінки біологічних активів у лісовому господарстві підтверджується нормою ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де зазначено: «...пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання...» [25], а щодо оцінки біологіч-

них активів лісового господарства (ділова деревина, дрова) – виходячи з витрат на їх вирощування та догляд. Тут доречно зазначити, що для більш достовірної оцінки лісових ресурсів у лісгоспах доцільно створювати спеціалізовані оціночні комісії з такими повноваженнями:

- збір інформації про ціни на ринку лісопродукції;
- здійснення моніторингу ринкових цін на лісопродукцію за її видами;
- оформлення результатів оцінки та передача їх із центрів відповідальності (лісництва) до відділу збуту деревини і бухгалтерії головного підприємства.

Проте на сьогодні оцінку лісопродукції в лісгосподарствах не здійснюють. Це можна пояснити тим фактом, що вартість лісових ресурсів не відображується у балансах лісгосподарських підприємств, що негативно впливає на їх раціональне використання, збереження, охорону та відтворення.

Отже, застосування лісгосподарськими підприємствами норм чинного П(С)БО 30 «Біологічні активи» дасть змогу відображувати в обліку та фінансовій звітності інформацію про наявність, оцінку і рух лісових ресурсів (біологічних активів).

З огляду на специфіку діяльності лісгосподарських підприємств та порядок оцінки лісопродукції суттєвого уточнення потребує також методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних із вирощуванням лісових ресурсів. Така методика нами запропонована в табл. 2.

Частину лісопродукції (насіння, саджанці, плоди лісу) використовують у внутрішньогосподарській діяльності лісгоспів для виробничих потреб. Тому необхідне чітке відображення витрат і руху продукції залежно від напрямів використання лісу. Отже, *лісопродукцію, яку використовують у внутрішніх*

ГОСПОДАРСЬКІ ОПЕРАЦІЇ ТА КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ,
ПОВ'ЯЗАНІ З ВИРОЩУВАННЯМ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ ТА ЇХ ОЦІНКОЮ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-Т	К-Т
Віднесено на витрати, пов'язані з вирощуванням лісопродукції (її біологічним перетворенням)			
1	Закуплені виробничі запаси (ножі, фрези та інший ріжучий інструмент, який використовують як комплект до верстата; паливо; насіння; діжки, бочки, ящики, які використовують для зберігання лісового насіння; запасні частини, органічні та мінеральні добрива)	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	20 «Виробничі запаси»
2	Продукцію власного виробництва (лісо-садівна продукція)	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	21 «Поточні біологічні активи»
3	Роботи і послуги власних допоміжних виробництв (надання послуг і виконання робіт з експлуатації та обслуговування машин і механізмів)	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	23 «Виробництво», аналітичний рахунок «Допоміжне виробництво»
4	Заробітну плату працівників, пов'язаних з вирощуванням лісопродукції	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
5	Витрати на соціальні заходи	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	65 «Розрахунки за страхуванням»
6	Амортизацію необоротних активів (машини та обладнання; транспортні засоби)	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
7	Загальновиробничі витрати	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	91 «Загальновиробничі витрати»
Операції, пов'язані з оцінкою лісових культур			
8	Оцінка біологічних активів, яка здійснюється за справедливою вартістю (лісовий масив)	161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»
9	Оцінка біологічних активів здійснюється за первісною вартістю (лісовий масив)	162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю», 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»
10	Збільшення (доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів (лісопродукції), які обліковуються за справедливою вартістю)	161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю», 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю», 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
11	Зменшення (витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів (лісопродукції), які обліковуються за справедливою вартістю)	84 «Інші операційні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності»	161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю», 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю», 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»

цілях підприємства вважаємо за доцільне обліковувати у складі поточних біологічних активів на рахунку 21 «Поточні біологічні активи», а лісопродукцію, яка призначена для реалізації споживачам, – у складі готової продукції на рахунку 26 «Готова продукція» в розрізі відповідних аналітичних рахунків за видами деревини.

Важливе значення при організації обліку витрат

на підприємствах лісового господарства має раціональна побудова їх аналітичного обліку. При цьому суттєву роль відіграє правильне визначення об'єктів обліку витрат, до яких відносять вид діяльності підприємства, продукцію, роботи, послуги (рис. 3). Запропоновані нами об'єкти обліку витрат дадуть можливість на підприємствах лісового господарства організувати облік за центрами відповідальності.



При організації обліку витрат у лісовому господарстві особливу увагу треба звернути на другий етап, а саме **калькулювання собівартості продукції** (від лат. «calculatio» – обчислення) [9], тобто її грошову оцінку. Сьогодні у поглядах учених і практиків щодо значення та доцільності калькулювання собівартості продукції однозначності немає. Так, Ю. Литвин, Я. Соколов, П. Хомин у своїх наукових дослідженнях стверджують про неактуальність та неважливість даних, зазначених у калькуляціях, які мають ретроспективний характер [26, с. 58–64]. На нашу думку, калькулювання є необхідною та важливою частиною облікового процесу, оскільки воно позитивно впливає як на визначення собівартості лісопродукції, так і на оптимізацію й прогнозування витрат у сучасних умовах управління.

Так, калькуляційні статті витрат для підприємств

лісового господарства, розроблені Державним комітетом лісового господарства України у галузевих Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) [27], не повною мірою враховують галузеві особливості та специфіку діяльності підприємств. Порівняння номенклатури калькуляційних статей витрат для лісової галузі наведено в табл. 3 та запропоновано уточнений і більш розширений перелік калькуляційних статей для обліку витрат на підприємствах лісового господарства, а саме:

- витрати на придбання чи вирощування насіння та посадкового матеріалу (заготівля або закупівля насіння, шишок і посадкового матеріалу, збирання шишок; вирощування садивного матеріалу; перевірка лісового насіння; створення плантацій і догляд за ними);

КАЛЬКУЛЯЦІЙНІ СТАТТІ ВИТРАТ ВІДПОВІДНО ДО ГАЛУЗЕВИХ НОРМАТИВНИХ ДОКУМЕНТІВ ЩОДО ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

Калькуляційні статті			
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [28]	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України [27]	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [29]	Пропозиції авторів статті
Насіння та посадковий матеріал	Сировина і матеріали	Сировина та матеріали	Витрати на придбання чи вирощування насіння та посадкового матеріалу Попнева плата
Добрива	Купівельні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	Роботи та послуги виробничого характеру, виконані сторонніми організаціями
Засоби захисту рослин та тварин			Витрати на добрива та засоби захисту лісових насаджень
Паливо та мастильні матеріали	Паливо й енергія на технологічні цілі	Паливо й енергія на технологічні цілі	Транспортні витрати
Непродуктивні витрати (в обліку)	Зворотні відходи (вираховуються)	Зворотні відходи (вираховуються)	Зворотні відходи (вираховуються)
Витрати на оплату праці	Основна заробітна плата	Основна заробітна плата	Основна заробітна плата
	Додаткова заробітна плата	Додаткова заробітна плата	Додаткова заробітна плата
	Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальне страхування	Відрахування на соціальні заходи
Витрати на ремонт необоротних активів	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування
Інші витрати на утримання основних засобів			
Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати
Роботи та послуги	Витрати на лісгосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти	Витрати від браку	Витрати на лісгосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти
Інші витрати			Інші виробничі витрати
	Попутна продукція (вираховується)	Супутня продукція (вираховується)	Супутня продукція (вираховується)

• попнева плата (плата за деревину лісових порід, що відпускається на пні, пні для осмолу і деревостій, які використовують для підсочки, відповідно до виділеного лісосічним фондом за встановленими таксами);

• роботи та послуги виробничого характеру, виконані сторонніми організаціями, за умови, що ці роботи та послуги відносять безпосередньо на собівартість конкретних видів лісопродукції;

• витрати на добрива та засоби захисту лісових насаджень (витрати на внесені в ґрунт під лісові культури органічні, мінеральні, бактеріальні та інші добрива; вартість придбаних пестицидів, за-

собів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, використаних для боротьби з шкідниками і хворобами лісових культур);

• транспортні витрати (витрати, пов'язані з доставкою лісопродукції в пункт реалізації – верхній склад, нижній склад та кінцевому споживачу (фізичним і юридичним особам)).

Застосування у практичній діяльності підприємств лісового господарства запропонованої номенклатури статей дасть змогу для потреб сучасного управління використовувати більш детальну аналітичну інформацію.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Дослідження методики та організації обліку витрат на підприємствах лісового господарства показало низку невирішених теоретичних, методичних і практичних проблем, які потребують нагального вирішення у зв'язку зі змінами в чинних законодавчих і нормативно-правових документах держави (Податковий кодекс України, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку та ін.).

Для контролю за наявністю та рухом лісових ресурсів запропоновано доповнити форму статистичної звітності № 3-ЛГ інформацією щодо планових показників виробництва продукції, відпуску деревини споживачам у натуральних та вартісних показниках.

Для раціональної побудови аналітичного обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) пропонуємо перелік обов'язкових об'єктів та номенклатуру статей витрат у лісгоспах за центрами відповідальності та центрами витрат з метою підвищення аналітичності облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

Окремі норми П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів адаптовано до використання при оцінці лісових культур і при веденні обліку на підприємствах лісового господарства.

Пропозиції, надані нами, доцільно врахувати при розробці нових методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Концепція** реформування та розвитку лісового господарства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://woodex.ua/news/wood/2292/>
2. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>
3. **Басманов И.А.** Теоретические основы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов. – М.: МЭСИ, 1970. – 48 с.
4. **Бородкін О.** Внутрішньогосподарський (управлінський) облік : концепція і організація / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45–53.
5. **Даньків Й.А.** Бухгалтерський облік в галузях економіки / Й.А. Даньків. – К.: Знання-Прес, 2003. – 206 с.
6. **Дерій В.А.** Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
7. **Друри К.** Учет затрат методом стандарт-кост / К. Друри; пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
8. **Жук В.М.** Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
9. **Ивашкевич В.Б.** Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б. Ивашкевич. – М., 1974. – 304 с.
10. **Ластовецький В.О.** Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с.
11. **Моссаковський В.** Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 16–20.
12. **Нападовська Л.В.** Управлінський облік: [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 356 с.
13. **Вовчук Т.І.** Біологічні активи лісового господарства / Т.І. Вовчук // Науковий вісник НЛТУ. – 2006. – Вип. 16.2. – С. 24–27.
14. **Богач Б.М.** Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Б.М. Богач. – Тернопіль, 2008. – 20 с.
15. **Загальна** характеристика лісів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=62921&cat_id=32867
16. **Про затвердження** форм державних статистичних спостережень із лісового господарства й охорони навколишнього природного середовища: наказ Державного комітету статистики України від 21.06.2010 р. № 233 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN56761.html
17. **Про оптимізацію** системи центральних органів виконавчої влади: указ Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1085%2F2010>

18. **Інструкція** з обліку продукції лісозаготівель, лісопилення і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України, затв. наказом Державного комітету лісового господарства України від 19.12.2003 р. № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/category?cat_id=65319

19. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

20. **Гордієнко М.І.** Лісові культури / М. Гордієнко, М. Гузь, Ю. Дебринюк, В. Маурер. – Львів: Камула, 2005. – 608 с.

21. **МСБО 41** «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

22. **Лісове** господарство. Сільське господарство [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Лісове_господарство

23. **Методичні** рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66835&cat_id=50097

24. **Пушкар М.С.** Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

25. **Про бухгалтерський** облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

26. **Герасимчук Н.В.** Проблеми дефініцій калькуляції та калькулювання / Н.В. Герасимчук, С.В. Бойко // Науковий журнал «Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки». Житомир: ЖІТІ. – 2002. – № 18. – С. 58–64.

27. **Методичні** рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України, затв. наказом Державного комітету лісового господарства України від 08.11.2002 р. № 146 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kadrlis.com.ua/normativna_baza.htm

28. **Методичні** рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/big/text1528/pg1.htm> 28/pg1.htm

29. **Методичні** рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=421>

В статье исследованы актуальные проблемы методики и организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях лесного хозяйства Украины, которые, по глубокому убеждению авторов, требуют детального изучения и совершенствования.

Ключевые слова: лесное хозяйство, себестоимость продукции, учет затрат, калькулирование.

The current problems of methodology and organization of cost accounting and calculation of production costs in Ukraine's forestry enterprises are researched in article. The authors strongly believe, these questions require detailed research and improvement.

Keywords: forestry, production costs, cost accounting, calculation.



Редакція журналу
запрошує до співпраці
на договірній основі
фахівців у галузі
бухгалтерського
обліку, аудиту, фінансів,
оподаткування, права
та зовнішньоекономічної
діяльності

Тел: 492-25-19,
451-73-79
з 10:00 до 17:00
(понеділок – п'ятниця)
Email:
wirt.ukr@gmail.com

