

УДК 657.471+630*31

ОБЛІК ТРАНСПОРТНИХ ВИТРАТ

У ЛІСОВОМУ ГОСПОДАРСТВІ

МАРІЯ ЧІК,

аспірантка кафедри
бухгалтерського обліку
Львівської комерційної академії

У статті досліджено актуальні питання методики та організації обліку транспортних витрат у лісовому господарстві, які потребують докладного вивчення і вдосконалення.

Ключові слова: лісове господарство, транспортні витрати, облік витрат, калькулювання, собівартість.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

XXI ст. для багатьох країн світу стало переломним у контексті переосмислення місця людини в природному, соціальному та економічному середовищі, її відношення до природних ресурсів, які є національним багатством кожної країни. У сучасних умовах господарювання лісові ресурси держави хоча й є відновлюваними, проте водночас вони вичерпні. Ці без будь-якого перебільшення стратегічні ресурси не тільки потребують посиленої уваги з погляду їх охорони, а й мають системно оновлюватися і розвиватися, сприяючи поліпшенню загальної еколого-економічної ситуації в країні. У вирішенні цих завдань вагомому роль відіграє раціональна побудова бухгалтерського обліку.

На вітчизняних лісогосподарських підприємствах при організації бухгалтерського обліку важливе значення має правильність формування собівартості продукції, що, в свою чергу, суттєво впливає як на процес ціноутворення, так і на визначення обсягів реалізації. Так, згідно із статистичними даними у 2011 р. порівняно з минулим роком обсяги реалізації лісопродукції збільшилися майже на 40%, що в грошовому еквіваленті становить майже 5 млрд грн.

У структурі собівартості лісопродукції значну частку (близько 25%) становлять транспортні витрати, саме тому їх оптимізація впливає на рівень собівартості заготовленої деревини. При цьому важливу роль відіграє ефективна побудова транспортної інфраструктури лісгоспу. В 2011 р. в Україні було побудовано 420 км нових лісових доріг, з яких менше чверті (100 км) було прокладено за рахунок бюджетних коштів, а решта (320 км) – за власні кошти лісогосподарських підприємств. Крім того, з бюджету

України Державному агентству лісових ресурсів було виділено 100 млн грн, з яких 60 млн було спрямовано на закупівлю техніки, необхідної для будівництва доріг.

Огляд останніх досліджень та публікацій. Теоретичні аспекти організації та методики обліку транспортно-заготівельних витрат висвітлювали у своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені, а саме: Д. Колдуелл, Б. Нідлз, Х. Андерсон [1], Ф. Бутинець [2], Е. Хендріксен, М. Ван Бреда [3], Р. Вейцман [4], Н. Димитренко [5], І. Поклад [6], кол. авторів за ред. А. Шеремета [7] та ін. Проте майже недослідженою залишається проблема методики та організації обліку транспортних витрат на підприємствах лісового господарства.

Мега статті – запропонувати рекомендації, спрямовані на вдосконалення методики обліку транспортних витрат з огляду на специфіку діяльності лісогосподарських підприємств.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У сучасних умовах господарювання проблема обліку транспортно-заготівельних витрат цікавить все більше вітчизняних учених. Так, Б. Богач [8] у своїх дослідженнях пов'язує ефективне управління транспортно-заготівельними витратами з нормами витрат як основним критерієм ефективності, а Т. Вовчук запропонувала відображувати транспортні послуги на рахунках бухгалтерського обліку лісових біологічних активів [9], що, на наш погляд, не є достатньо обґрунтованим. Тому ця проблема потребує більш докладного дослідження з урахуванням організаційно-технологічних особливостей лісової галузі та економічного змісту транспортно-заготівельних витрат.

Основні проблеми обліку транспортних витрат такі:

1) велика частка транспортних витрат у загальній структурі витрат підприємств лісового господарства, що потребує їх відокремленого аналітичного обліку;

2) розподіл транспортно-заготівельних витрат між окремими підвидами діяльності підприємств лісового господарства виходячи із специфіки галузі, а також норм П(С)БО 16 «Витрати» (у частині організації обліку на рахунку 93 «Витрати на збут»);

3) належне документальне оформлення транспортних витрат, для того щоб забезпечити можливість прямої ідентифікації якомога більшої частини транспортних витрат щодо окремих об'єкта аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Не втратила своєї актуальності позиція М. Леонтєва, який вважав, що ефективно і правильно організований облік на всіх етапах операційного циклу має велике значення щодо дотримання планових показників діяльності підприємства, оптимізації витрат та достовірного формування собівартості продукції [10, с. 118].

Операційний цикл діяльності підприємств лісового господарства передбачає такі етапи:

- процес придбання та заготівлі сировини й матеріалів (насіння, саджанців) – перший етап операційного циклу (діяльність з постачання);

- процес виробництва продукції (виросування лісу) – другий етап виробничого циклу, пов'язаного з вирощуванням лісу (виробництво, виробничі витрати);

- процес реалізації продукції – третій етап операційного циклу (збутова діяльність підприємств лісового господарства).

В основній діяльності лісгоспи використовують різні види техніки, механізми та способи транспортування деревини. Це потребує належної організації обліку транспортних витрат, величина яких у загальній сумі витрат операційного циклу підприємства становить 20–25 %.

Відповідно до галузевої специфіки діяльності на підприємствах лісового господарства може створюватися транспортна служба, яка є відокремленим господарством, що належить до допоміжного виробництва [11]. До складу транспортного господарства відносять спеціальні машини, автокари, електрокари, залізничний транспорт тощо.

З огляду на специфіку та організаційно-техно-

логічні особливості діяльності підприємств лісового господарства поняття «транспортні витрати» включає:

- транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням (одержанням) та доставкою саджанців, насіння, шишок тощо (біологічних активів), які входять до собівартості лісопродукції;

- витрати з транспортування лісопродукції від місця заготівлі на верхній та нижній склади, які також включають до собівартості лісопродукції;

- витрати на збут, пов'язані з реалізацією лісопродукції та її доставкою споживачам, що враховують правила ІНКОТЕРМС.

Порядок обліку транспортних витрат має регламентуватися наказом про облікову політику підприємства, який повинен бути також узгодженим з нормами Податкового кодексу України [12] і відповідати п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13]. Слід зазначити, що при організації обліку транспортних витрат важливу роль відіграє правильність їх документального оформлення.

На законодавчому рівні питання документального оформлення господарських операцій регулюється п. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13], Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [14], а також низкою інших галузевих нормативно-правових актів, що визначають порядок складання і заповнення документів на підприємствах лісового господарства, а саме: Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України [11], Інструкцією з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України [15].

Під час здійснення заготівлі (вивезення) лісопродукції завідувач складу (матеріально відповідальна особа) веде Щоденник приймання робіт із заготівлі (вивезення) лісопродукції (ф. ЛГ-4) у двох примірниках. На основі Щоденника складається наряд-акт на виконання робіт (ф. ЛГ-1), який заповнюють після закінчення заготівлі лісопродукції на ділянці або при настанні строку нарахування заробітної плати. Аналогічно заповнюють документацію на підвезення (трельовку) лісопродукції. При цьому в Щоденнику приймання робіт і в наряд-акті на виконання робіт роблять запис «підвезення (трельовка) лісо-

продукції». Такий порядок оформлення первинних документів щодо лісозаготівлі застосовують під час усіх видів рубок, після чого дозволено її відпуск (реалізацію).

Основні принципи порядку оформлення первинної документації з вивезення лісопродукції дають змогу врахувати види рубок і місця зберігання лісопродукції (франко-ліс, франко-проміжний склад (трель) та ін.). Вивезення лісопродукції на кінцеві склади підприємства (верхні, нижні склади, цехи переробки деревини та інші підрозділи) проводять на основі загальнозастосовуваних документів згідно з наказом Міністерства транспорту України та Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм роботи вантажного автомобіля» [16]. Документальними носіями інформації щодо транспортно-заготівельних витрат є Подорожній лист вантажного автомобіля (ф. № 2), Подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні (ф. № 1 (міжнародна), Товарно-транспортна накладна (ф. № 1-ТН), Талон замовника (ф. № 1-ТЗ), які є обов'язковими для того, щоб у подальшому включити транспортно-заготівельні витрати платника податку до складу витрат.

Для бухгалтерського обліку транспортних витрат автори Т. Барбак та Г. Берник пропонують їх обліковувати на субрахунку 238, за дебетом якого має відображатися величина витрат, пов'язаних з транспортуванням лісопродукції, за кредитом – їх списання на собівартість реалізованої лісопродукції. Крім того, автори пропонують побудувати аналітичний облік: до субрахунку 238 «Транспортно-заготівельні витрати» у розрізі складів (верхній, нижній) та видів заготовлюваної лісопродукції [17, с. 39].

Відповідно до результатів проведених досліджень вважаємо за доцільне зазначити, що до складу

транспортно-заготівельних витрат, які пов'язані з придбанням (одержанням) та доставкою саджанців, насіння, шишок тощо (біологічних активів), включають:

- 1) витрати, пов'язані із заготівлею саджанців, насіння, шишок та ін.;
- 2) витрати на вантажно-розвантажувальні роботи;
- 3) витрати на транспортування біологічних активів до місця їх використання.

На наш погляд, при організації обліку витрат на виробництво і калькулюванні собівартості продукції в лісгоспах потрібно чітко розмежовувати виробничу та заготівельну діяльність. Тому при розподілі транспортних витрат досить важливою є правильність визначення бази та вибору методу розподілу, від чого залежить достовірність визначення витрат, пов'язаних із транспортуванням лісопродукції.

Ураховуючи норми П(С)БО 9 «Запаси» і П(С)БО 16 «Витрати», нами **запропоновано такий метод розподілу транспортних витрат**: у Щоденнику приймання робіт по заготівлі (вивезенню) лісопродукції треба відображувати загальну суму транспортних витрат, яка розподілена залежно від етапів виробничого циклу:

- утримання незрілих довгострокових біологічних активів – **субрахунок 231**;
- утримання довгострокових біологічних активів – **рахунок 232**;
- лісозаготівлі – **субрахунок 233**;
- транспортні витрати – **субрахунок 234**;
- витрати на збут – **субрахунок 93**.

За базу розподілу доцільно використовувати суму прямих витрат.

Приклад розподілу транспортних витрат пропорційно до суми прямих витрат наведено в табл. 1.

Таблиця 1

РОЗРАХУНОК РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ НА ТРАНСПОРТУВАННЯ ЛІСОПРОДУКЦІЇ (ПРОПОРЦІЙНО ДО СУМИ ПРЯМИХ ВИТРАТ) У ДП «БОРИНСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО» ЗА ГРУДЕНЬ 2011 Р.

№ з/п	Витрати	Сума, грн
1	Загальна сума транспортних витрат	48 500,00
2	Загальна сума прямих витрат, пов'язаних із:	12 000,00
2.1	утриманням незрілих довгострокових біологічних активів	3 140,00
2.2	утриманням довгострокових біологічних активів	2 542,00
2.3	лісозаготівлею	6 318,00
3	Транспортні витрати, понесені у зв'язку із:	
3.1	утриманням незрілих довгострокових біологічних активів	12 691,00
3.2	утриманням довгострокових біологічних активів	10 274,00
3.3	лісозаготівлею	25 535,00

Суму витрат на транспортування щомісяця розподіляють пропорційно до суми прямих витрат, пов'язаних із утриманням незрілих довгострокових біологічних активів, утриманням довгострокових біологічних активів, лісозаготівлею.

Однією із складових транспортних витрат у лісовому господарстві відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» є витрати на збут (на транспортування лісопродукції до кінцевого споживача), які не включають до складу собівартості продукції, а відносять до витрат діяльності. Ця норма також підтверджується Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів та МСБО 41 «Сільське господарство»: «...Затрати на продаж не включають транспортних та інших витрат, необхідних для доставки активів на ринок...».

При організації обліку витрат на транспорту-

вання основної та побічної лісопродукції покупцям потрібно також враховувати норми П(С)БО 16 «Витрати». Як показали дослідження, до складу витрат на транспортування на підприємствах лісового господарства доцільно також відносити витрати на транспортування, перевалку і страхування лісопродукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням лісопродукції відповідно до умов договору (базису) поставки; витрати на транспортування лісопродукції між складами; інші витрати, пов'язані зі збутом лісопродукції.

Витрати, пов'язані з транспортуванням лісопродукції, на нашу думку, доцільно обліковувати на субрахунку 234 «Транспортні витрати». Загальну схему обліку транспортних витрат на підприємствах лісового господарства наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**ГОСПОДАРСЬКІ ОПЕРАЦІЇ ТА КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ,
ПОВ'ЯЗАНІ З ОБЛІКОМ ТРАНСПОРТНИХ ВИТРАТ У ЛІСОВОМУ ГОСПОДАРСТВІ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		д-т	к-т	
1	Списано транспортні витрати, пов'язані з утриманням незрілого довгострокового біологічного активу	231 «Витрати на утримання незрілих довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю»	234 «Транспортні витрати»	12 691,00
2	Списано транспортні витрати, пов'язані з утриманням довгострокового біологічного активу	232 «Витрати на утримання довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю»	234 «Транспортні витрати»	10 274,00
3	Списано транспортні витрати, понесені при лісозаготівлі»	233 «Витрати на лісозаготівлі»	234 «Транспортні витрати»	25 535,00
Р а з о м				48 500,00

Отже, підприємствам лісового господарства треба організувати бухгалтерський облік витрат відповідно до законодавства, проте конкретних загальних вимог немає, тому кожне підприємство підлаштовує систему бухгалтерського обліку для цілей управління, формує

систему звітності та контролю господарських операцій, затверджує правила документообігу та технологію обробки облікової інформації. Все це визначається з урахуванням особливостей господарської діяльності підприємства та технології обробки облікових даних.

ВИСНОВКИ

Дослідження методики й організації обліку транспортних витрат показало низку невирішених теоретичних, методичних і практичних проблем, які потребують нагального вирішення у зв'язку зі змінами в чинних законодавчих та нормативно-правових актах держави.

Наші пропозиції вважаємо за доцільне врахувати при розробці нових Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України, враховуючи їх державну значущість.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Нидлз Б.** Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – [2-е изд.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
2. **Бутинець Ф.Ф.** Бухгалтерський фінансовий облік: [підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навч. закладів] / Ф.Ф. Бутинець та ін.; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [6-те вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 756 с.
3. **Хендриксен Э.С.** Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
4. **Вейцман Р.Я.** Курс учета / Р.Я. Вейцман. – [2-е изд.] – М.: Союзоргиздат, 1936. – 278 с.
5. **Димитренко Н.В.** Бухгалтерский учет / Н.В. Димитренко. – Владивосток: Из-во Дальневосточного университета, 2002. – 115 с.
6. **Поклад И.И.** Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции / И.И. Поклад. – М.: Из-во «Финансы», 1966. – 256 с.
7. **Методика** учета и анализа себестоимости продукции: [А.Ф. Аксененко, В.В. Новиков, В.И. Сидоров и др.]; под ред. А.Д. Шеремета. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 208 с.
8. **Богач Б.М.** Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Б.М. Богач. – Тернопіль, 2008. – 188 с.
9. **Вовчук Т.І.** Біологічні активи лісового господарства / Т.І. Вовчук // Науковий вісник НЛТУ. – 2006. – Вип. 16.2. – С. 24–27.
10. **Леонтьев Н.А.** Основы бухгалтерского учета / Н.А. Леонтьев, А.В. Умнов. – [4-е изд.]. – М.: Всесоюзные заочные учетные курсы, 1957. – 336 с.
11. **Методичні** рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України: наказ Державного комітету лісового господарства України від 08.11.2002 р. № 146 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kadrlis.com.ua/normativna_baza.htm
12. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
13. **Про бухгалтерський** облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
14. **Про документальне** забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
15. **Інструкція** з обліку продукції лісозаготівель, лісопильня і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України: наказ Держкомлісгоспу України від 19.12.2003 р. № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nrng=z0459-96>
16. **Про затвердження** типових форм роботи вантажного автомобіля: наказ Міністерства транспорту України та Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 488/346 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1040.489.2&nobreak=1>
17. **Барбак Т.О.** Характеристика рахунків бухгалтерського обліку та їх практичне застосування у лісогосподарській діяльності: [навч. посібник] / Т.О. Барбак, Г.М. Берник. – К.: 2007. – 220 с.

В статье исследованы актуальные вопросы методики и организации учета транспортных расходов в лесном хозяйстве, которые требуют детального изучения и совершенствования.

Ключевые слова: лесное хозяйство, транспортные расходы, учет затрат, калькулирование, себестоимость.

The current problems of methodology and organization of transport costs in forestry enterprises are researched require detailed study and improvement.

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