

УДК 657.454

Чудовець В.В., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

## **ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ НА РАХУНКАХ ОБЛІКУ**

У статті вивчено питання побудови системи рахунків бухгалтерського обліку для достовірного відображення витрат виробництва на підприємствах лісового господарства. Автор на основі дослідження галузевих особливостей виробництва, класифікації його витрат та видів продукції наводить власні пропозиції щодо удосконалення обліку виробничих витрат.

Ключові слова: лісова галузь, виробничі витрати, види виробничих витрат, рахунки обліку.

Chudovets V.

## **DISPLAY PROBLEM IN PRODUCTION COSTS OF FORESTRY INDUSTRY ON THE ACCOUNTS OF**

In the article the question of constructing a system of accounts for a reliable reflection of production costs in the business of forestry. Solution-based research branch of the features, the classification of its costs and products gives its proposals on improvement of production costs.

Keywords: forest industry, production costs, types of production costs, accounts records.

Чудовець В.В.

## **ПРОБЛЕМЫ ОТОБРАЖЕНИЯ РАСХОДОВ ПРОИЗВОДСТВА ПРЕДПРИЯТИЙ ЛЕСНОЙ ОТРАСЛИ НА СЧЕТАХ УЧЕТА**

В статье изучены вопросы построения системы счетов бухгалтерского учета для достоверного отражения издержек производства на предприятиях лесного хозяйства. Автор на основе исследования отраслевых особенностей производства, классификации его расходов и видов продукции приводит свои предложения по совершенствованию учета производственных затрат.

Ключевые слова: лесная отрасль, производственные расходы, виды производственных затрат, счета учета.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Раціональне використання лісових ресурсів є однією із складових економічної,**

---

*Чудовець В.В.*

соціальної та перш за все екологічної безпеки держави. При цьому особливого значення набуває ефективне управління підприємствами лісового господарства, діяльність яких зумовлює збереження та примноження лісових ресурсів. Особливість технологічного процесу лісгосподарських підприємств зумовлює виняткове значення витрат виробництва для їх успішної роботи. Інформаційною базою управління витратами служить належне облікове забезпечення діяльності підприємств. Формування достовірної інформації про склад, величину та динаміку витрат неможливо реалізувати без наявності системи рахунків обліку, що відповідають специфіці виробництва. Саме тому важливого наукового значення набуває дослідження теоретичних та практичних положень методики обліку витрат виробництва на підприємствах лісової галузі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** В останні роки вивченню проблем обліку витрат на лісгосподарських підприємствах України присвятили свої наукові праці такі вчені, як Т.І. Вовчук, С.С. Дикий, Н.М., Кисіль, С.О. Левицька, О.І. Олійничук, М.Ю. Чік, О.В. Юрченко та інші. Незважаючи на це, мають місце випадки невідповідності затверджених або рекомендованих рахунків обліку витрат економічному змісту здійснюваних господарських операцій, та як наслідок недостовірного інформаційного забезпечення системи менеджменту суб'єктів господарювання.

**Цілі статті.** Метою роботи є розробка на основі дослідження специфіки виробничого процесу підприємств лісової галузі України раціональної системи рахунків бухгалтерського обліку виробництва.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Достовірне відображення інформації про витрати, понесені на виробництво та подальше формування собівартості продукції за будь-яким методом неможливе без раціонально організованої системи рахунків бухгалтерського обліку.

Колектив вчених Левицька С.О., Зінкевич О.В., Мосійчук М.М. та інші [1, с.148] в основу побудови рахунків закладає поділ виробництва лісгосподарського підприємства залежно від характеру та призначення виконуваних процесів на: основне, допоміжне та невиробниче господарство. На їх думку, до рахунку 23 «Виробництва» доцільно відкривати наступні субрахунки:

231 «Витрати по лісовому господарству за рахунок бюджетних

коштів»;

- 232 «Лісогосподарське виробництво»;
- 233 «Витрати по вивозці деревини на кінцеві склади»;
- 234 «Інше виробництво»;
- 235 «Допоміжне виробництво»;
- 236 «Обслуговуюче виробництво та господарство»;
- 237 «Ремонт основних засобів».

З метою забезпечення обліку іншого та допоміжного виробництва, ремонту основних засобів субрахунки 234, 235 автори рекомендують доповнювати відповідними рахунками третього порядку:

- 2341 «Лісопилення»;
- 2342 «Переробка основної сировини»;
- 2343 «Переробка відходів»;
- 2344 «Розпилювання давальницької сировини»;
- 2351 «Автотранспорт лісовозний»
- 2352 «Автотранспорт інший»;
- 2353 «Трактори»;
- 2354 «Автокрани»;
- 2355 «Гуж транспорт»;
- 2356 «Ремонтно-механічні майстерні»;
- 2357 «Утримання лісовозних доріг»;
- 2371 «Поточний ремонт»;
- 2372 «Капітальний ремонт» [1, с.149].

Майже аналогічні субрахунки для відображення в обліку витрат на виробництво виділяють Кисіль Н.М. та Яворська О.М.:

- 231 «Витрати лісового господарства за рахунок бюджетних коштів»;
- 232 «Витрати лісового господарства за рахунок власних коштів»;
- 233 «Витрати за вивозкою деревини на кінцеві склади»;
- 234 «Інше виробництво»;
- 235 «Допоміжне виробництво» [5, с. 199].

Як перша [1, с.149], так і друга [5, с.200] група вчених притримуються схожої позиції щодо побудови аналітичного обліку в розрізі статей витрат за такими об'єктами, видами продукції, робіт і послуг: лісосіки, відведені під всі види рубань; молодняки, пройдені доглядом; насадження, пройдені рубаннями, пов'язаними з веденням лісового господарства; дороги лісогосподарського призначення,

виконані господарським методом; біотехнічні заходи; послуги державі із захисту лісу від шкідників і хвороб; гідролісомеліаративні і лісоосушувальні роботи; лісовирощування; лісові культури; захисні насадження; природне поновлення; полезахисні лісові смуги; маточні плантації і лісонасінневі дільниці (закладка та утримання); заходи з охорони лісу від пожеж; послуги з виявлення пожеж; гасіння лісових пожеж; послуги Державної лісової охорони; послуги з охорони і відтворенню диких тварин; інша продукція і послуги, що надаються.

Чік М.Ю. пропонує зовсім іншу схему відображення витрат на рахунку 23 «Виробництво» [11, с.196]. На субрахунках 231 та 232 автор пропонує обліковувати витрати підприємств лісового господарства на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, безпосередньо самих біологічних активів. Таким чином виділяються наступні субрахунки:

231 «Витрати на утримання незрілих біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю»;

232 «Витрати на утримання довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю»;

233 «Витрати на лісозаготівлю»;

234 «Транспортні витрати» [11, с.197-198].

При цьому виникають питання про тривалість операційного циклу при списанні витрат на виробництво біологічних активів, строки оприбуткування готової продукції та можливість формування точної собівартості продукції.

На нашу думку, з урахуванням дослідження теоретичних та практичних положень, специфіки організації технологічного процесу, для обліку виробництва на підприємствах лісової галузі доцільно використовувати наступні рахунки обліку:

231 «Лісозаготівля» в розрізі видів деревини, що заготовлюється (рахунки третього порядку – 2311, 2312 і т.д.);

232 «Виробництво пиломатеріалів» в розрізі видів пиломатеріалів, що виробляється (рахунки третього порядку – 2321, 2322 і т.д.);

233 «Послуги з розпилювання» (формується собівартість послуг з переробки сировини замовників і розрізі видів послуг, можливе використання рахунків третього порядку – 2331, 2332 і т.д.);

234 «Автотранспортні послуги» (формується собівартість автотранспортних послуг у розрізі видів послуг, можливе використання рахунків третього порядку – 2341, 2342 і т.д.);

235 «Інше виробництво» (передбачений для формування собівартості видів продукції, неврахованих вище);

91 «Загальновиробничі витрати» (відображається інформація про витрати виробництва, які не можна безпосередньо віднести на конкретний вид продукції).

Для наочного прикладу, пропозиції щодо організації аналітичного обліку до субрахунку 231 «Лісозаготівля» наведемо в таблиці 1.

Таблиця 1

Організація аналітичного обліку до субрахунку  
231 «Лісозаготівля»

Аналітичні рахунки до субрахунку 231 «Лісозаготівля»			
4-го порядку	5-го порядку	6-го порядку	7-го порядку
1	2	3	4
231.1 «Лісозаготівля хвойних порід»	231.1.1 хлисти ділової деревини х.п.	231.1.1.1 пиловник х.п.	231.1.1.1/1 пиловник х.п. I сорту
			231.1.1.1/2 пиловник х.п. II сорту
			231.1.1.1/3 пиловник х.п. III сорту
		231.1.1.2 будівельний ліс х.п.	
		231.1.1.3 баланси х.п.	
	231.1.2 хлисти дров'яної деревини х.п.	231.1.2.1 технічна сировина х.п.	
			231.1.2.2 дрова х.п.
			231.1.2.3 баланси х.п.
	231.1.3 хворост х.п.		
	231.1.4 хмиз х.п.		
231.2 «Лісозаготівля м'яколистяних порід»	231.2.1 хлисти ділової деревини м.п.	231.2.1.1 пиловник м.п.	231.2.1.1/1 пиловник м.п. I сорту
			231.2.1.1/2 пиловник м.п. II сорту
			231.2.1.1/3 пиловник м.п. III сорту
		231.2.1.2 будівельний ліс м.п.	
		231.2.1.3 баланси м.п.	
	231.2.2 хлисти дров'яної деревини м.п.	231.2.2.1 технічна сировина м.п.	
			231.2.2.2 дрова м.п.
231.2.2.3 баланси м.п.			

	231.2.3 хворост м.п.		
	231.2.4 хмиз м.п.		
231.3 «Лісозаготівля твердolistяних порід»	231.3.1 хлисти ділової деревини т.п.	231.3.1.1 пиловник т.п.	231.3.1.1/1 пиловник т.п. I сорту
			231.3.1.1/2 пиловник т.п. II сорту
			231.3.1.1/3 пиловник т.п. III сорту
		231.3.1.2 будівельний ліс т.п.	
		231.3.1.3 баланси т.п.	
	231.3.2 хлисти дров'яної деревини т.п.	231.3.2.1 технічна сировина т.п.	
		231.3.2.2 дрова т.п.	
		231.3.2.3 баланси т.п.	
	231.3.3 хворост т.п.		
	231.3.4 хмиз т.п.		

Так відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення заходів з ведення лісового і мисливського господарства та для створення захисних лісових насаджень і полезахисних лісових смуг» від 21.02. 2007 р. № 253 [10] до переліку робіт з ведення лісового і мисливського господарства, охорони і захисту лісів, на виконання яких можуть спрямовуватися бюджетні кошти відносяться:

1. Лісовпорядкування.
2. Проектно-вишукувальні та науково-дослідні роботи.
3. Роботи, пов'язані з одержанням державних актів на право постійного користування земельними ділянками.
4. Рубки формування і оздоровлення лісів.
5. Ліквідація захаращеності.
6. Допоміжні лісогосподарські роботи.
7. Відновлення лісів.
8. Охорона лісів від пожеж.
9. Здійснення заходів щодо боротьби із шкідниками та хворобами лісу.
10. Мисливське господарство.
11. Забезпечення функціонування державної лісової охорони, загальногосподарські та адміністративні витрати з ведення лісового і мисливського господарства.

Окремі автори пропонують вести облік таких витрат на субрахунках рахунку 23 «Виробництво» [1, 2, 5], зокрема використовувати для таких цілей субрахунок 231 «Витрати по лісовому господарству за рахунок бюджетних коштів» [1, с.148; 5, с.199].

Однак, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [4] рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 [9] до складу виробничої собівартості продукції відносяться прямі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Перераховані вище витрати прямо не відносяться до конкретного об'єкта витрат та можуть стосуватися лісосік (ділянок), на яких не здійснюється рубка лісу взагалі. В цьому випадку відбувається значне завищення фактичної собівартості продукції та недостовірне відображення інформації про витрати на виробництво в цілому.

На нашу думку, відповідно до діючих нормативних актів, які регламентують методiku обліку, найбільш доцільно витрати на лісовпорядкування, лісовідновлення, охорону лісів та інші роботи, які здійснюються за рахунок коштів державного бюджету відображати на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» з наступним відображенням доходу від цільового фінансування у відповідності до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [8].

При використанні нормативного методу обліку витрат, крім наведених вище рахунків, Олійничук О.І. пропонує для систематичного обліку відхилень фактичних витрат від нормативних використовувати субрахунок 239 «Відхилення фактичних витрат від нормативних» [7]. Однак забезпечити відображення відхилень за багатьма видами лісової продукції, яка крім цього обліковується за різними калькуляційними одиницями (по лісозаготівлі – щільний кубічний метр деревини, по живиці, корі – тонна, по столярній продукції – квадратний метр, по насінню, шишках – кілограм, по

лісовідновленню – гектар та ін.) на єдиному субрахунку є практично неможливим.

**Висновки.** Проведене дослідження порядку відображення в обліку витрат виробництв лісогосподарських підприємств, дозволило виділити бухгалтерські рахунки, в тому числі в аналітичному розрізі, які дозволяють повно і достовірно зафіксувати понесені виробничі витрати та сформувати собівартість виробленої продукції. Отримана таким чином інформація є основою для прийняття системою менеджменту підприємств лісової галузі управлінських рішень щодо виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) тощо.

1. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: Підручник. / [Зінкевич О.В., Левицька С.О., Мосійчук М.М., Нагавичко І.П., Немкович О.Б.]. – Рівне: НУВГП, 2006. – 268 с.
2. Вовчук Т.І. Основні проблеми бухгалтерського обліку лісових біологічних активів та шляхи їх вирішення [Текст] / Т.І. Вовчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2007. – Вип. 17,5. – С. 145-149.
3. Дикий С.С. Вдосконалення обліку витрат у лісозаготівельному виробництві [Текст] / С.С. Дикий // Науковий вісник Українського державного лісотехнічного університету. – 2003. – Вип. 13.1. – С. 273-277.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мініфіну від 30.11.1999 р. №291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/>
5. Кисіль Н.М. Особливості обліку витрат у підприємствах лісової галузі [Текст] / Н.М. Кисіль, О.М. Яворська // Науковий вісник Українського державного лісотехнічного університету. – 2003. – Вип. 13.1. – С. 196-201.
6. Наказ Міністерства лісового господарства України «Про затвердження Інструкції по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України» від 17.07.1996 р. №72. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0459-96/print1330187897129346>.
7. Олійничук О.І. Методика обліку витрат на виготовлення продукції підприємств лісової галузі та її вдосконалення [Текст] / О.І. Олійничук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.1. – С. 231-238.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
10. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення заходів з ведення лісового і мисливського господарства та для створення захисних лісових насаджень і полезахисних лісових смуг» від 21.02. 2007 р. № 253. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/253-2007-p#n63>.



11. Чік М.Ю. Аспекти побудови системи бухгалтерського обліку витрат на підприємствах лісового господарства [Текст] / М.Ю. Чік // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.10. – С. 194-198.
12. Юрченко О.В. Методологічні підходи до удосконалення обліку ввитрат виробництва і формування собівартості продукції в лісовому господарстві [Текст] / О.В. Юрченко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №5(107). – С. 236-242.