

АСПЕКТИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

Розглянуто та охарактеризовано окремі складові системи обліку витрат на підприємствах лісового господарства (документальне оформлення, методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій з обліку витрат, пов'язаних з утриманням незрілих довгострокових біологічних активів, довгострокових біологічних активів, лісозаготівлею та транспортуванням).

Ключові слова: система обліку витрат, довгострокові біологічні активи, підприємства лісового господарства.

Вступ. Ефективна побудова системи бухгалтерського обліку витрат на підприємствах різних видів економічної діяльності зумовлена характером виробництва, видом продукції, що виробляється, структурою і розмірами підприємства. Залежно від цих особливостей організовується бухгалтерський облік витрат на усіх ділянках облікового процесу на підприємстві, що у сукупності формують систему.

Аналіз останніх досліджень. В.І. Ганін, Т.В. Синиця зазначають, що система обліку складається з умов та елементів облікового процесу, з метою отримання вірогідної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції [1, с. 101]. А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко вважають, що система є сукупністю методів і засобів, що забезпечують оптимальне їх функціонування та подальший розвиток [2, с. 28]. Ми погоджуємось з думкою провідних вчених К.Е. Калласа, А.М. Кузьмінського, В.В. Сопка, О.М. Островського [3, с. 163], які до складу системи обліку відносять принципи та методи відображення господарських подій на рахунках бухгалтерського обліку.

Результати досліджень. Вважаємо за доцільне на підприємствах лісового господарства систему бухгалтерського обліку витрат розглядати у таких аспектах (рис.).

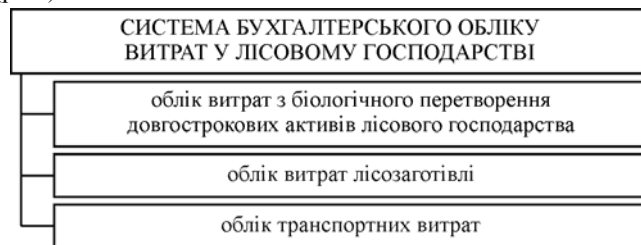


Рис. Система бухгалтерського обліку витрат у лісовому господарстві

Відповідно до технологічного процесу вирощування лісу та лісозаготівлі, першим етапом організації обліку витрат є збір інформації та формування первинних документів. Незважаючи на специфіку діяльності під-

приємств лісового господарства, останні у своїй діяльності використовують як типові форми первинних документів, які передбачені для підприємств різних видів економічної діяльності, так і спеціальні форми первинних документів. Перелік первинних документів зазначено у таких нормативно-правових актах:

- а) нормативно-правові акти, де передбачені типові форми первинних документів:
 - Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку" від 29.12.1995 р., № 352;
 - Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів" від 22.05.1996 р., № 145;
 - Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів" від 21.06.1996 р., № 193;
 - Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів" від 22.05.1996 р., № 145;
 - Наказ Міністерства транспорту України та Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля" від 29.12.1995 р., № 488/346;
 - Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р., № 2;
 - Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р., № 561;
 - Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.
- б) нормативно-правові акти, де передбачені спеціалізовані форми первинних документів:
 - Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробка на підприємствах Державного комітету лісового господарства України, застережена наказом Державного комітету лісового господарства України від 19.12.2003 р., № 205;
 - Інструкція з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів, затверджена наказом Державного комітету лісового господарства України від 19.08.2010 р., № 260.

Важливою складовою системи обліку витрат на підприємствах лісового господарства є облік витрат з біологічного перетворення довгострокових активів лісівництва.

Варто зазначити, що всі підприємства України повинні будувати облік та складати фінансову звітність відповідно до національних нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку. Сьогодні, з метою уніфікації вітчизняних норм, що регулюють ведення бухгалтерського обліку з відповідними міжнародними нормами, дедалі більшої актуальності набувають нововведення, що запозичені з-за кордону. До таких важливих і водночас проблемних питань у галузі бухгалтерського обліку вважаємо за доцільне віднести проблему обліку витрат, пов'язаних з біологічним перетворенням довгострокових

¹ Наук. керівник: проф. В.О. Озеран, канд екон. наук

активів лісового господарства, що повинна ґрунтуватись на нормах П(С)БО 16 "Витрати" [4] та П(С)БО 30 "Біологічні активи" [5].

На нашу думку, використання у практиці діяльності підприємств лісового господарства П(С)БО 30 "Біологічні активи" [5] дасть змогу обґрунтовано сформувати та удосконалити методику обліку витрат, що пов'язані з біологічним перетворенням біологічних активів лісового господарства, оскільки критерієм діяльності підприємств лісового господарства є не збільшення обсягів діяльності, а прагнення до зниження собівартості продукції та збереження природних ресурсів. Витрати на створення нових лісових насаджень (незрілих довгострокових біологічних активів) доцільно обліковувати за дебетом рахунку 155 "Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів" як капітальні інвестиції на створення нових лісових насаджень.

Враховуючи організаційні особливості діяльності підприємств лісового господарства, ми запропонували обліковувати дерева у лісі на рахунку 166 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю", оскільки їх справедливу вартість достовірно визначити неможливо, унаслідок чого вони оцінюються, виходячи із сум витрат, понесених на їх вирощування. Аналітичний облік вести у розрізі:

- лісництв як структурних підрозділів підприємств лісового господарства;
- лісових ділянок з визначеними межами, виділеними відповідно до Лісового кодексу України для ведення лісового господарств, а також використання лісових ресурсів без вилучення їх у користувача або власника землі (ст. 1 ЛКУ) [6]. Для більшої відповідності аналітичного обліку нормам П(С)БО 30 "Біологічні активи" доцільно організувати облік біологічних активів у розрізі груп біологічних активів, під якими розуміють сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування рослин (об'єднання біологічних активів в групи відповідно до їх істотних ознак, наприклад за віком, якістю, сортом та ін.) [5].

Надалі понесені витрати підприємств лісового господарства на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, безпосередньо самих довгострокових біологічних активів, пропонуємо обліковувати на однойменних субрахунках 231 й 232 відповідно.

Для обліку довгострокових біологічних активів пропонуємо використовувати однойменний рахунок 16 у розрізі відповідних субрахунків, а для обліку поточних біологічних активів – однойменний рахунок 21, що зумовлено наведеними вище аргументами щодо права власності на лісові ресурси, (володіння, користування, розпорядження) на підприємствах лісового господарства. Треба зазначити, що у практиці діяльності підприємства лісового господарства не обліковують на окремому рахунку біологічні активи, тому можна стверджувати про відокремлення бухгалтерського обліку від кількісного та вартісного обліку лісових ресурсів, що на нашу думку, призвело до безгосподарного та нерационального використання лісових ресурсів і, відповідно, виникнення багатьох еколого-економічних проблем.

Кожного місяця сума витрат на утримання лісових насаджень, що накопичуються за дебетом субрахунку 231 "Витрати на утримання незрілих довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю"

списується на рахунок 166 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю".

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 нагромадження витрат для утримання лісових насаджень відображається на рахунку 232 "Витрати на утримання довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю".

Враховуючи можливість віднесення лісового господарства як виду економічної діяльності до сільськогосподарського сектору економіки, вважаємо за доцільне вихід продукції лісового господарства обліковувати на рахунку 27 "Сільськогосподарська продукція", що сприятиме побудові кращої аналітики продукції лісового господарства, а також більше конкретизує статистичні дані в масштабах країни. Важливою складовою господарської діяльності підприємств лісового комплексу України є лісозаготівлі, що у більшості випадків здійснюються паралельно із діяльністю щодо поновлення та утримання лісових насаджень. Це вимагає окремого обліку витрат, пов'язаних з цим процесом, що забезпечить базу інформації для наступного зведеного обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Основним нормативним документом, яким необхідно керуватись підприємствам лісового господарства при здійсненні обліку витрат лісозаготівель є Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробка на підприємствах Державного комітету лісового господарства України. Вивчення норм цієї інструкції дає змогу зазначити про потребу у її удосконаленні. Так, зміни потребує сама назва інструкції, оскільки відповідно до указу Президента України від 09.12.2010 р., № 1085/2010 Державний комітет лісового господарства було перейменовано у Державне агентство лісових ресурсів з підпорядкуванням Міністерству аграрної політики та продовольства України [7].

Пункт 1.6 Інструкції у питанні переліку обов'язкових реквізитів первинних документів необхідно викласти відповідно до норм Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, а саме доповнити таким обов'язковим реквізитом: "одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі)".

Аналіз норм згаданої Інструкції свідчить про відсутність у її змісті методики формування собівартості продукції лісозаготівель. Інструкція не містить правил щодо обліку за дебетом рахунків обліку витрат, натомість наводить лише порядок їх подальшого списання. Тому ми запропонували вести облік витрат, понесених під час лісозаготівлі, на рахунку 233 "Витрати на лісозаготівлю". При прийнятті на підприємстві технології організації робіт, коли лісопродукція вивозиться з лісосік і проміжних складів на нижній, верхній склади чи в двір споживача або реалізується на сторону, її слід відносити до сільськогосподарської продукції. Щомісячно вивезену лісопродукцію на кін-

цеві склади списувати з субрахунку 233 "Витрати на лісозаготівлю" на рахунок 27 "Сільськогосподарська продукція".

В основній діяльності підприємства лісового господарства використовують різні види техніки, механізми та способи транспортування деревини. Це потребує належної організації обліку транспортних витрат, величина яких у загальній сумі витрат операційного циклу лісозаготівельної діяльності підприємств лісового господарства становить 20-25 %. Витрати, пов'язані з транспортуванням лісопродукції, вважаємо за доцільне обліковувати на рахунок 234 "Транспортні витрати".

Висновки. Отже, ефективна побудова системи обліку витрат загалом та окремих її частин повинна враховувати особливості діяльності підприємств лісового господарства, від яких передусім залежить правильність документального оформлення та організації синтетичного, аналітичного обліку витрат.

Література

1. Ганін В.І. Теоретичні основи бухгалтерського обліку : навч. посібн. / В.І. Ганін, Т.В. Синиця. – К. : Центр навч. літ-ри, 2008. – 336 с.
2. Кузьминский А.Н. Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности / А.Н. Кузьминский, В.В. Сопко. – К. : Изд-во "Высш. шк.", 1986. – 256 с.
3. Кожин В.Я. Бухгалтерский учет / В.Я. Кожин. – М. : Изд-во "Финансы и статистика", 2003. – 455 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р., № 318. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи": Наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р., № 790. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>.
6. Лісовий кодекс України від 21 січня 1994 р., № 3852-ХІІ. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>.
7. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 9 грудня 2010 р., № 1085/2010. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.president.gov.ua/documents/12584.html>.

Чик М.Ю. Аспекты построения системы бухгалтерского учета расходов на предприятиях лесного хозяйства

Рассмотрены и охарактеризованы отдельные составляющие системы учета затрат на предприятиях лесного хозяйства (документальное оформление, методика отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций по учету затрат, связанных с содержанием незрелых долгосрочных биологических активов, долгосрочных биологических активов, лесозаготовкой и транспортировкой).

Ключевые слова: система учета затрат, долгосрочные биологические активы, предприятия лесного хозяйства.

Chik M.Yu. The aspects of construction of cost's accounting in the forest enterprises

Some elements of cost's accounting in the forest enterprises (documenting, mapping method on accounts of business transactions in cost's accounting associated with long-term maintenance of immature long-term biological assets, long-term biological assets, logging and transportation costs) are considered and researched.

Keywords: cost accounting, long-term biological assets, forestry.

ВИДИ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕРЖАВНИХ ОБЛІГАЦІЙ УКРАЇНИ

Визначено економічну суть та охарактеризовано основні види державних облігацій України. Охарактеризовано їх роль та значення у поповненні бюджетних ресурсів у країні. Визначено цільове призначення та порядок розміщення державних облігацій України.

Ключові слова: облігація, державні облігації України, облігації внутрішньої державної позики (ОВДП), цільові ОВДП, облігації зовнішньої державної позики (ОЗДП).

Постановка проблеми. Облігація – найпоширеніший вид державних цінних паперів. Вона символізує державне боргове зобов'язання і надає право її власникові після закінчення певного терміну одержати назад суму боргу і проценти. Продаючи облігацію, держава зобов'язується повернути суму боргу у визначений термін із процентами або виплачувати проценти протягом усього терміну користування позиковими засобами, а після закінчення цього терміну повернути і суму боргу [5].

У більшості країн світу державні облігації займають одну з найважливіших частин в інструментальній структурі державного боргу. Державні облігації широко використовують уряди країн як інструмент залучення коштів для фінансування поточного бюджетного дефіциту та обслуговування державного боргу. Під час розміщення державних облігацій позичальником є держава, а кредитором – покупці облігацій. У розвинених країнах практично вся заборгованість держави втілена у цінних паперах, які випускаються для внутрішнього (ОВДП) та зовнішнього ринків (ОЗДП). Більша частина цінних паперів, які розміщують держави, розміщена на їх внутрішніх ринках.

Держава встановлює номінальну вартість (номінальну ціну) облігацій. Номінальна вартість зазначається на облігації і виражає грошову суму, надану власником облігації державі для тимчасового користування. Саме цю суму виплачують власникові облігації в момент погашення і на неї нараховують проценти. Проте реальна прибутковість облігацій для їхніх власників може бути вищою або нижчою установленого номінального процента. Це зумовлено тим, що облігації продають за курсовою ціною, що відхиляється від номінальної вартості. Відхилення називають курсовою різницею, і залежить воно від багатьох чинників, а саме: величини номінального процента за облігацією, насиченості ринку державними цінними паперами, стану господарчої кон'юнктури, рівня довіри населення до уряду [5].

Постановка завдання. Надати характеристику основним видам державних облігацій України як інструменту поповнення бюджетних ресурсів у країні. Визначити цільове призначення, відмінності та порядок розміщення державних облігацій України.

Результати дослідження. Облігація – цінний папір, який засвідчує внесення його власником грошей, визначає відносини позики між власником облігації та емітентом, підтверджує зобов'язання емітента повернути власни-

¹ Наук. керівник: проф. Г.І. Башнянин, д-р екон. наук – Львівська КА