

6. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків. Стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Навч. пос. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця: 3-тє вид., переробл. і доповн. – Житомир, ПП «Рута», 2001.–512 с.

7. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.

8. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т.В. Барановська. – Житомир, 2004. – 283 с.

9. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В.Г. Швець. – 4-тє вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2015. – 572 с.

## ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАГОТІВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

### ACCOUNTING SOFTWARE HARVESTING FOREST ENTERPRISES

*У статті проаналізовано діючу методику обліку витрат виробництва в процесі формування і використання лісових ресурсів. Досліджено технологічні основи ведення лісового господарства та проаналізовано їх вплив на організацію бухгалтерського обліку. Представлено групування витрат на виробництво продукції лісового господарства та калькуляційні одиниці. Розглянуто теоретико-методичні засади формування собівартості продукції на підприємствах лісового господарства, які потребують більш поглибленого наукового дослідження та розробки пропозицій щодо удосконалення основ обліку витрат лісогосподарського виробництва. Аналізуючи методику обліку витрат виробництва готової продукції зроблено висновок про неефективність її застосування, оскільки використовується «котловий» метод обліку витрат, при якому недооцінюються значення достовірності складання калькуляцій, відсутній поточний контроль витрат виробництва.*

**Ключові слова:** заготівля, ресурси, лісове господарство, готова продукція, облік витрат.

*В статье проанализированы действующую методику учета расходов производства в процессе формирования и использования лесных ресурсов. Исследованы технологические основы ведения лесного хозяйства и проанализировано их влияние на организа-*

*цию бухгалтерского учета. Представлены виды затрат на производство продукции лесного хозяйства и калькуляционные единицы. Рассмотрены теоретико-методические основы формирования себестоимости продукции на предприятиях лесного хозяйства, требующих более углубленного научного исследования и разработки предложений по совершенствованию основ учета затрат лесохозяйственного производства.*  
**Ключевые слова:** заготовка, ресурсы, лесные хозяйства, готовая продукция, учет затрат.

*The effect of the method of accounting of production costs in the process of formation and use of forest resources is analyzed. Presented categories of expenses for production of forestry products and accrued units. We consider the theoretical and methodological bases of formation of the cost of production in the forestry enterprises that require more in-depth research and development of proposals for improving the basics of accounting forestry production costs. By analyzing the accounting treatment of costs of production of end products it concluded that the ineffectiveness of its application, because it is used "boiler" cost accounting method, in which underestimate the value of the reliability calculations compilation, there is no ongoing monitoring of production costs.*

**Key words:** preparation, resources, forestry, finished products, cost accounting.

УДК 657:630\*8

**Ковбаса Т.А.**

аспірант кафедри бухгалтерського обліку і аудиту  
Національний університет біоресурсів і природокористування України

**Постановка проблеми.** Лісогосподарський комплекс відноситься до виробництв стратегічного значення, охоплюючи процеси, пов'язані з відтворенням та використанням стратегічного ресурсу – лісу. Однією з умов збереження та раціонального використання лісових ресурсів є організація обліку заготівельно-реалізаційної діяльності на рівні лісових господарств. Наявне організаційно-методологічне забезпечення є недостатнім для проведення об'єктивної оцінки лісових ресурсів та здійснення достовірного обліку витрат виробництва продукції лісового господарства з урахуванням особливостей галузевої структури лісового комплексу, вікового складу і міжвидового розподілу лісових біологічних активів, організації системи ефектив-

ного державного регулювання лісокористування. Це висуває пошук нових концептуальних вимог до системи бухгалтерського обліку готової продукції підприємствами лісового господарства та приведення її у відповідність до вимог часу.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вагомий внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку готової продукції здійснили такі вітчизняні вчені, як: І. М. Синякевич, В. К. Савчук, Т. І. Вовчук, В. Д. Гоцуляк, Н. С. Котляревська, Л. І. Максимів, В. О. Озеран, М. Ю. Чік, а також зарубіжні вчені – М. М. Большаков, О. В. Морозова, О. В. Неверов та інші. Разом з тим залишаються невирішеними та нерегульованими багато питань щодо облікового забезпечення

заготівельно-реалізаційної діяльності з метою ефективного відтворення і відновлення лісоресурсної бази підприємств лісової галузі.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження специфіки технологічного процесу заготівлі продукції підприємств лісової галузі, раціонального використання лісоресурсів. Поглиблення теоретико-методичних засад обліку витрат виробництва продукції лісового господарств, дослідження специфіки ведення лісового господарства та її вплив на організацію бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ліс є єдиним і незамінним джерелом деревини, яка використовується для виготовлення засобів виробництва, зокрема предметів праці та предметів споживання. Економічна діяльність лісового господарства в Україні складається з діяльності окремих лісгосподарських підприємств і спрямована на ведення лісового господарства згідно існуючих законодавчих вимог, у процесі якої підприємства отримують та реалізують продукти лісу. Підприємства лісового господарства – це специфічні організаційні структури, котрі займаються посадкою, вирощуванням, доглядом, заготівлею та реалізацією лісопродукції. Головним

завданням даних підприємств є ефективне використання лісу як відновлюваного природного ресурсу та виконання ними функцій відтворення, вирощування лісу відповідного цільового призначення [4]. Право на заготівлю деревини покладено виключно на постійних лісокористувачів. Так само вони мають право власності на заготовлену ними продукцію та доходи від її реалізації [1]. Заготівля деревини представляє собою комплексно-механізований процес, який включає лісорубні роботи, транспортування продукції і складські лісозаготівельні роботи [2].

Заготовлена деревина знаходиться на різних складах (франко). В обліку лісопродукції розрізняють склади у лісі (франко-ліс), верхні склади (франко-верхній склад) – проміжні і кінцеві склади (франко-нижній склад). Верхні склади розташовані біля магістральних шляхів лісових доріг для забезпечення безперебійної роботи лісовозного транспорту. До кінцевих складів належать: склади біля залізничних доріг широкої колії; склади у пунктах переробки деревини; склади споживачів, куди деревина вивозиться транспортом постачальника; склади біля рік для сплаву деревини [3].

Таблиця 1

**Виробничі особливості ведення лісового господарства та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку**

| Особливості   | Вплив на організацію бухгалтерського обліку   |
|---|---|
| 1. Земля – основний і незамінний засіб виробництва, єдине біологічне тіло здатне до біологічних трансформацій.  | Бухгалтерський облік земель лісового фонду повинен вестися відповідно до умов П(с)БО № 30 «Біологічні активи».  |
| 2. Тривалий період формування готової продукції – лісосировини від моменту її створення до кінцевої реалізації.   | Бухгалтерському обліку підлягає не тільки лісосировина – як готова продукція, але і лісонасадження – як лісові біологічні активи. Акцент повинен робитися на методичних підходах до оцінки активів і продукції. |
| 3. Сезонність, нерівномірність у використанні техніки і робочого капіталу протягом операційного циклу.  | Визначення фактичної собівартості проводиться щомісяця, шляхом нагромадження в обліку витрат виробництва.   |
| 4. Невідповідність у часі процесів витрат матеріальних ресурсів і одержання готової продукції.  | Щоквартальна переоцінка біологічних активів та розподіл витрат, пов'язаних із біологічними трансформаціями.   |
| 5. Процес доведення лісонасаджень до стану біологічної стиглості (придатного для одержання лісопродукції визначеної якості) відбувається під дією біологічних законів відтворення. Господарське управління цими процесами зводиться до оптимізації умов реалізації біологічних трансформацій. | Тривалість виробничого циклу визначає необхідність ведення обліку витрат не лише за групами біологічних активів чи видами лісопродукції, але і за окремими технологічними процесами.                            |
| 6. Лісгосподарські підприємства відтворюють власними можливостями провідну частку засобів виробництва.  | Витрати основної діяльності обліковуються як капітальні інвестиції, оскільки вони відносяться на вартість довгострокових біологічних активів.   |
| 7. Розгалуженість організаційної структури лісгосподарських підприємств.  | Первинний облік витрат і виходу продукції ведеться за центрами відповідальності (цехи, дільниці, склади) з наступною акумуляцією та відображенням у звітних формах центральної бухгалтерії підприємства.        |
| 8. Наявність різних форм фінансування витрат.   | Необхідність паралельного відображення в обліку витрат, що фінансуються за рахунок бюджетних надходжень та витрат, які погашаються за рахунок власних обігових коштів.  |

Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Це продукція, яка пройшла всі стадії виробничого процесу (обробки), отримала товарний стан, відповідає технічним умовам, стандартам або договорам замовників. До готової продукції лісового господарства можна віднести: деревину (хлисти, сортименти, хмиз, дрязки); пиломатеріали (дошки, бруси, планка, рейка, штапик тощо); столярні вироби та інші вироби з деревини; саджанці, гриби, живиця, сіно та інша продукція.

Продукція лісозаготівель, яка знаходиться на первинних складах (на лісосіках та верхніх складах) та у вигляді не розкряжованих хлестів (на всіх франко) належить до незавершеного виробництва і не вважається готовою продукцією.

Виробництво лісопродукції характеризується особливостями, які необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку лісогосподарських підприємств (табл. 1) [5, с. 4-5].

Готова продукція відноситься до запасів, її визначення та оцінка здійснюються згідно з П(С)БО 9 «Запаси». Готова продукція підприємств лісового господарства обліковується на активному рахунку 26 «Готова продукція», за дебетом рахунка відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю. Списання готової продукції на склад із виробництва (рахунок 233) після додаткових витрат по вивезенню, розкряжуванню здійснюється на рахунок 26 «Готова продукція» по фактичній собівартості. Порядок формування собівартості лісопродукції повинен відповідати П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати». Лісопродукція незавершеного виробництва, що знаходиться на лісосіках і проміжних складах, та нерозкряжовані хлисти на кінцевих складах обліковуються на субрахунку 232 «Лісогосподарське виробництво». При прийнятті на підприємстві технології організації робіт, коли лісопродукція вивозиться з лісосік і проміжних складів з подальшою реалізацією, то її слід відносити до готової продукції та щомісячно списувати з субрахунку 232 на субрахунок 233 [10].

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 ви-

щування, догляд та охорону. Непрямі витрати – це витрати, які не можна прямо віднести на конкретні вироби, до них належать різні адміністративні та управлінські витрати.

Згідно пункту 11 П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загально-виробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [6].

Для обліку витрат підприємства лісового господарства можуть застосовувати один із трьох варіантів ведення обліку використовуючи: лише рахунки класу 9; рахунки 8 і 9 класу одночасно; тільки рахунки класу 8 для підприємств суб'єктів малого підприємництва [6]. Облік та групування витрат підприємства лісового господарства здійснюють згідно з П(С)БО 16 «Витрати».

Витрати на виробництво продукції лісового господарства групуються за такими ознаками [7]:

- за центрами відповідальності: витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби;

- за видом продукції, робіт, послуг: витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, валову, товарну, реалізовану продукцію;

- за єдністю складу (однорідністю) витрат: одноеlementні, комплексні;

- за видами витрат: витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції;

- за способами перенесення вартості на продукцію: витрати прямі, непрямі;

- за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: витрати змінні, постійні;

- за календарними періодами: витрати поточні, довгострокові, одноразові;

- за доцільністю витрачання: продуктивні, непродуктивні та надзвичайні;

- за визначенням віднесення до собівартості продукції: витрати на продукцію, витрати періоду.

Калькуляційними одиницями в лісовому господарстві є:

- щільний (без пустот між полінами) кубічний метр – по заготовленій лісопродукції, пиломатеріалах, балансах, тарній дощечці, осмолу та ін.;

- тонна (по живиці, вітамінному борошні із деревної зелені, корі, деревному вугіллі та ін.);

- квадратний метр – по деревно-волокнистих плитах, паркетах та ін.;

- гектар (10000 кв. м.) – по лісових культурах, насадженнях у ярах, балках, пісках, полезахисних лісових смугах, плантаціях, лісонасінневих дільницях, лісонасадженнях, пройдених рубок догляду, санітарних рубок, створених лісоосушувальних системах, наземних винищувальних засобів боротьби, проведених у лісонасадженнях та ін.;

– кілометр – по дорогах лісогосподарського і протипожежного призначення, по розрубаних і розчищених кварталних і граничних кварталних просіках, упоряджених нових протипожежних розривах та ін.;

– кілограм – по шишках, лісовому насінню і ін.;

– гривня (тис. грн.) – по обрахунку обсягу валової, товарної і реалізованої продукції, виробничих витрат і собівартості [7].

Підприємства лісового господарства для обліку витрат використовують рахунки: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» [10].

З метою узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції у плані рахунків призначено рахунок 23 «Виробництво». Відповідно у лісових господарствах доцільно відкривати до цього рахунку такі субрахунки: 231 «Лісозаготівля»; 232 «Столярне виробництво»; 233 «Роботи з лісовідновлення»; 234 «Промислове виробництво»; 235 «Допоміжні виробництва». У складі цих субрахунків можуть відкриватись й аналітичні рахунки. Зокрема: 2311 «Лісорубні роботи», 2312 «Вивезення лісопродукції», 2313 «Складські лісозаготівельні роботи», 2331 «Лісогосподарські роботи», 2332 «Лісозахисні роботи», 2333 «Гідролісомеліоративні і лісоосушувальні роботи», 2334 «Лісокультурні роботи», 2335 «Протипожежні заходи». Облік витрат на лісогосподарське виробництво ведеться на синтетичних рахунках 232 і 233.

Потрібно зазначити, що під час використання методики бухгалтерського обліку необхідно враховувати тривалість вирощування лісових ресурсів, що перевищує один операційний цикл і становить 50–70 років. Некоректно витрати на відтворення лісових активів обліковувати на рахунку 23 «Виробництво». 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 [8, 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 доцільно основним критерієм визнання витрат на формування лісових активів використовувати тривалість періоду підготовки до використання за призначенням. Отже витрати на відтворення лісових ресурсів повинні бути відображені в складі витрат на формування довгострокових біологічних активів.

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат відповідно до об'єктів

обліку за такими видами продукції, робіт і послуг [4]:

– лісосіки, відведені під всі види рубок;

– молодняки, пройдені доглядом;

– насадження, пройдені рубками, пов'язаними з веденням господарства;

– дороги лісогосподарського призначення, виконані господарським способом;

– біотехнічні заходи;

– послуги державі із захисту лісу від шкідників і хвороб;

– гідролісомеліоративні і лісоосушувальні роботи;

– лісовирощування (лісові культури, захисні насадження, природне поновлення);

– полезахисні лісові смуги;

– маточні плантації і лісонасінневі ділянки (закладка і утримання);

– заходи з охорони лісу від пожеж;

– послуги з виявлення пожеж;

– гасіння лісових пожеж;

– інша продукція і послуги.

Цей перелік може бути зміненим у залежності від конкретних умов підприємства та має бути зазначений у наказі про облікову політику.

**Висновки з проведеного дослідження.** Удосконалення теоретичних і методичних засад бухгалтерського обліку формування і використання лісових ресурсів сприятиме підвищенню ефективності управління лісогосподарською галуззю та нарощуванню її виробничого потенціалу. Аналізуючи методику обліку витрат виробництва готової продукції, робимо висновок про неефективність її застосування, оскільки використовується «котловий» метод обліку витрат, при якому недооцінюється значення достовірності складання калькуляцій, відсутній поточний контроль витрат виробництва. Враховуючи специфіку лісової галузі, витрати на відтворення деревних ресурсів слід відображати у складі капітальних витрат на формування лісових активів, а лісозаготівельні роботи до поточних витрат. У методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції на підприємствах лісового господарства не сформульовано чітких підходів до обліку витрат у лісогосподарському виробництві, що потребує більш поглибленого наукового дослідження та розробки пропозицій щодо їх удосконалення.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Лісовий кодекс України від 28.12.2015 р. № 3852-ХІІ. – Режим доступу до видання: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>.

2. Гордополов В. Ю. Особливості обліку лісових біологічних активів та лісо продукції / В. Ю Гордополов, В. Д. Гоцуляк, І. С. Несходовський // Економіка,

фінанси, менеджмент : актуальні питання науки і практики. 2015. – № 4.

3 Кисіль Н. М. Методологічні аспекти обліку готової продукції на підприємствах лісової галузі / Н. М. Кисіль, Н. І. Колінько // Науковий вісник. – 2004, вип.14.1.

4. 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.

5. Вовчук Т. І. Теоретико – методичні засади бухгалтерського обліку лісових біологічних активів [Електронний ресурс]. – 2009. – 7 с.- Режим доступу до видання: [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/Chem\\_Biol/Vkhnau/Tn/2009\\_12/pdf/12\\_22.pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol/Vkhnau/Tn/2009_12/pdf/12_22.pdf).

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318. – Режим доступу до видання : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

7. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах

лісового господарства України. Затверджені наказом Державного комітету лісового господарства України від 8. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001 – 224 с. – 08.11.2002 р. – № 146.

8. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001 – 224 с.

9. Тимчасова інструкція з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопилення і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України. Затверджена наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 27.06.2012 р. – № 202.

10. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. за № 291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. за № 893/4186. – Режим доступу до видання : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

## ЗАСТОСУВАННЯ ДОСВІДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН СТОСОВНО ПРАКТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

### THE IMPROVEMENT OF ACCOUNTING PRACTICES FOREIGN COUNTRIES OF PRACTICAL UKRAINIAN ENTERPRISES

УДК 657.1

**Линник О.І.**

к.е.н.,

доцент кафедри економічного аналізу та обліку

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

**Артеменко Н.В.**

старший викладач кафедри економічного аналізу та обліку

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

**Бондаренко О.М.**

асистент кафедри економічного аналізу та обліку

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

*У статті розглянуто зарубіжний досвід бухгалтерського обліку та надані рекомендації щодо його застосування в Україні. Пропонується вдосконалити форму бухгалтерського рахунку, застосувати робочу таблицю у якості облікового реєстру, ввести в українську практику форму звіту про фінансові результати на основі класифікації витрат за їх «характером». Запропоновано внести зміни також до діючого плану рахунків бухгалтерського обліку.*

**Ключові слова:** бухгалтерські рахунки, робоча таблиця, звіт про фінансові результати, доходи, витрати, класифікація за характером витрат, класифікація за функцією витрат, план рахунків.

*В статье рассмотрен зарубежный опыт бухгалтерского учёта и даны рекомендации по его применению в Украине. Предлагается усовершенствовать форму бухгалтерского счёта, применять рабочую таблицю в качестве учётного реестра, ввести в украинскую практику форму отчёта о финансо-*

*вых результатах на основе классификации затрат по их «характеру». Предложено внести также изменения в действующий план счетов бухгалтерского учёта.*

**Ключевые слова:** бухгалтерские счета, рабочая таблица, отчёт о финансовых результатах, доходы, расходы, классификация по характеру затрат, классификация по функциям затрат, план счетов.

*The article describes the international experience of accounting and recommendations for its use in Ukraine. It is proposed to improve the form of the balance account, use the worksheet as an account register, to improve in the Ukrainian practice of the form of the report on financial results in the classification of expenses based on their "nature". It is proposed to make changes to the existing accounting plan of accounts.*

**Key words:** balance accounts, worksheet, report on financial results, incomes, expenses, classification of expenses based on their "nature", classification of expenses based on their "functions", plan of accounts.

**Постановка проблеми.** У країнах з розвинутою ринковою економікою вироблена система чіткого та прозорого подання інформації про діяльність підприємств у системі бухгалтерського обліку. Особливо це помітно при розгляді діяльності малих та середніх компаній, їх облікових

реєстрів, плану рахунків, фінансової звітності. Вивчення такого досвіду сприятиме більш ефективному веденню діяльності вітчизняними підприємствами.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженням зарубіжного досвіду ведення бух-