

ECONOMIC SCIENCES

FEATURES OF ACCOUNT EXPENDITURE ON FORESTRY ENTERPRISES OF UKRAINE

Sulimenko L.

*Ph. D. in economics, professor
of the department of accounting, taxation and audit,
Zhytomyr national agroecological university*

Kiyan A.

*Ph. D. in economics, associate professor
of the department of accounting, taxation and audit,
Zhytomyr national agroecological university*

Viter S.

*Ph. D. in pedagogy, senior lecturer
of the department of accounting, taxation and audit,
Zhytomyr national agroecological university*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ

Суліменко Л.А.

*кандидат економічних наук, професор
кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Житомирський національний агроекологічний університет*

Киян А.В.

*кандидат економічних наук, доцент
кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Житомирський національний агроекологічний університет*

Вітер С.А.

*кандидат педагогічних наук, старший викладач
кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Житомирський національний агроекологічний університет*

Abstract

The article deals with the features of accounting and control of costs in forestry enterprises of Ukraine taking into account the influence of technology of growing and selling forest products. Classification features and a system of analytical accounting of expenses are proposed where the direct features of activity of enterprises of forestry are reflected. The expediency of use in these enterprises of the process method of calculation on the basis of the normative method of cost accounting, which involves the systematic detection of deviations of actual costs from the current norms is grounded.

Анотація

У статті розглянуто особливості обліку та контролю витрат на підприємствах лісового господарства України з врахуванням впливу технології вирощування та реалізації лісопродукції. Запропоновано класифікаційні ознаки та систему аналітичного обліку витрат, в яких безпосередньо відображені особливості діяльності підприємств лісового господарства. Обґрунтовано доцільність використання на цих підприємствах попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат, що передбачає систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від чинних норм.

Keywords: forestry, costs, cost accounting, forest products, cost accounting method, analytical accounts, cost items.

Ключові слова: лісове господарство, витрати, облік витрат, лісопродукція, метод обліку витрат, аналітичні рахунки, статті витрат.

Стан і розвиток галузі лісового господарства пов'язаний з природно-екологічними й економічними факторами, зокрема з тривалим періодом відтворення лісових масивів, що становить 80 – 120 років, виробничо-технологічною специфікою, яка зумовлює значні витрати на заготівлю, доставку і складування лісоматеріалів, комплексного використання ресурсів лісу, що передбачає збір та переробку недеревинних ресурсів (гриби, ягоди, лікарські

рослини). Особливості лісокористування впливають на вибір моделей обліку, контролю й аналізу витрат окремих підгалузей лісового господарства, а це зумовлює необхідність визначення ефективності кожної з них та загального фінансового результату діяльності лісогосподарських підприємств.

Важливе значення дослідження полягає в тому, що організація виробничого обліку дає змогу отримати інформацію про формування витрат на

виробництво продукції, а аналіз витрат на виробництво – знайти резерви зниження собівартості продукції та ліквідувати збитковість і, як наслідок, підвищити конкурентоспроможність галузі лісового господарства. На основі принципу локалізації витрат за кожною підгалуззю окремо можна проводити їхній аналіз і визначати економічний ефект та здійснювати пошук шляхів підвищення рівня рентабельності лісогосподарського комплексу.

Вивченням теоретичних і практичних аспектів обліку, контролю й аналізу та з'ясуванням їхньої ролі у комплексному використанні продуктів лісового господарства займалися такі вітчизняні і зарубіжні економісти, як: П. В. Васильєв, І. В. Воронін, Ф. Гунтер, Ф. Т. Костюкевич, І. М. Синякевич, Ю. Ю. Туниця, І. В. Туркевич, М. В. Чернявський, А. Й. Швиденко та ін.

Економічні проблеми до певної міри розкрито, але результати дослідження у цій галузі свідчать, зокрема, про те, що мало уваги приділено структурі та обсягу інформації щодо формування собівартості продукції в сучасних умовах господарювання, а це потребує розробки методики обліку й аналізу "біологічних" ресурсів. Відсутність узагальненої інформації про витрати і доходи в розрізі окремих процесів лісовідтворення та лісоексплуатації виробничих підрозділів складає проблему створення інтегрованої моделі обліку, контролю і аналізу, які мають відповідати умовам ринкової економіки.

Метою дослідження є розробка теоретико-методичних засад та рекомендацій щодо вдосконалення обліку витрат на виробництво продукції підприємств лісового господарства.

У бухгалтерському обліку методичні засади формування інформації про витрати підприємства та їх відображення у фінансовій звітності визначені П(С)БО 16 «Витрати» [1], за яким витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підп-

приємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

За НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [2].

Згідно з Податковим кодексом України витрати – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу [3].

Лісове господарство являє собою вид економічної діяльності, що забезпечує відтворення лісових ресурсів, їх охорону та збереження, заготівлю круглих лісоматеріалів та іншої лісопродукції лісу. Господарська діяльність підприємств лісового господарства спрямована на послідовне, планомірне та розширене використання і відновлення лісових ресурсів, підвищення якісного складу та продуктивності лісів, що є особливо актуальним у сучасних умовах господарювання.

Раціонально побудований облік та контроль витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах лісового господарства є однією з передумов ефективного їх функціонування. Важливо зазначити, що на методику обліку та контролю витрат, крім загальноприйнятих умов, таких як нормативно-правове забезпечення, впливають і особливі умови, а саме – організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств [4].

Для обліку і аналізу витрат, планування собівартості продукції всі витрати можна класифікувати за різноманітними класифікаційними ознаками (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація витрат підприємств лісового господарства [5]

Ознаки	Витрати
1. За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби
2. За видом продукції, робіт, послуг	витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
3. За єдністю складу (однорідністю) витрат	одноелементні, комплексні
4. За видами витрат	витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
5. За способами перенесення вартості на продукцію	витрати прямі, непрямі
6. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	витрати змінні, постійні
7. За календарними періодами	витрати поточні, довгострокові, одноразові
8. За доцільністю витрачання	продуктивні, непродуктивні та надзвичайні
9. За визначенням віднесення до собівартості продукції	витрати на продукцію, витрати періоду
10. За визначенням віднесення до об'єкта оподаткування	витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування та витрати, що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку

У практичній діяльності підприємств лісового господарства витрати групуються за різними ознаками. Це пов'язано з різноманітним їх характером та відношенням до виготовленої продукції, що зумовлює потребу науково-обґрунтованої класифікації витрат.

За результатами проведеного дослідження, на нашу думку, доцільно виділити такі класифікаційні ознаки щодо обліку витрат, в яких безпосередньо відображені особливості діяльності підприємств лісового господарства, а саме:

1) за структурою основної діяльності: витрати лісового господарства; витрати лісозаготівель;

2) за місцем відповідальності (місцем виникнення витрат): витрати лісництв; витрати цехів; витрати інших структурних підрозділів;

3) за сферою виникнення витрат: витрати основного виробництва; витрати допоміжного виробництва; витрати непромислового виробництва.

Надзвичайно велике значення для організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції має групування витрат за складом у розрізі сфер їх виникнення (рис. 1).

У Методичних рекомендаціях з формування

собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства [5] передбачено, що калькулювання собівартості продукції дає можливість точніше розрахувати собівартість продукції підприємства за всіма її видами. Але на практиці підприємства здійснюють калькулювання лише декількох видів продукції, а в деяких випадках складають тільки калькуляцію по лісозаготівлях. Отже, деякі види лісопродукції не охоплені калькулюванням, а отже у більшості випадків є недостовірною інформація про собівартість окремих видів лісопродукції та правильність встановлення цін на неї.

Згідно з положеннями галузевих Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг), на підприємствах лісового господарства [5] обліку і калькулюванню підлягає лише стовбурна деревина, а такі види лісопродукції, як гілки, кора не обліковуються і відповідно не калькулюються, оскільки вважаються відходами виробництва. Водночас відходи користуються попитом, оскільки використовуються як населенням сільських місцевостей, так і підприємствами інших галузей діяльності. Але саме під час визначення собівартості стовбурної деревини враховуються витрати, пов'язані з лісосічним фондом.

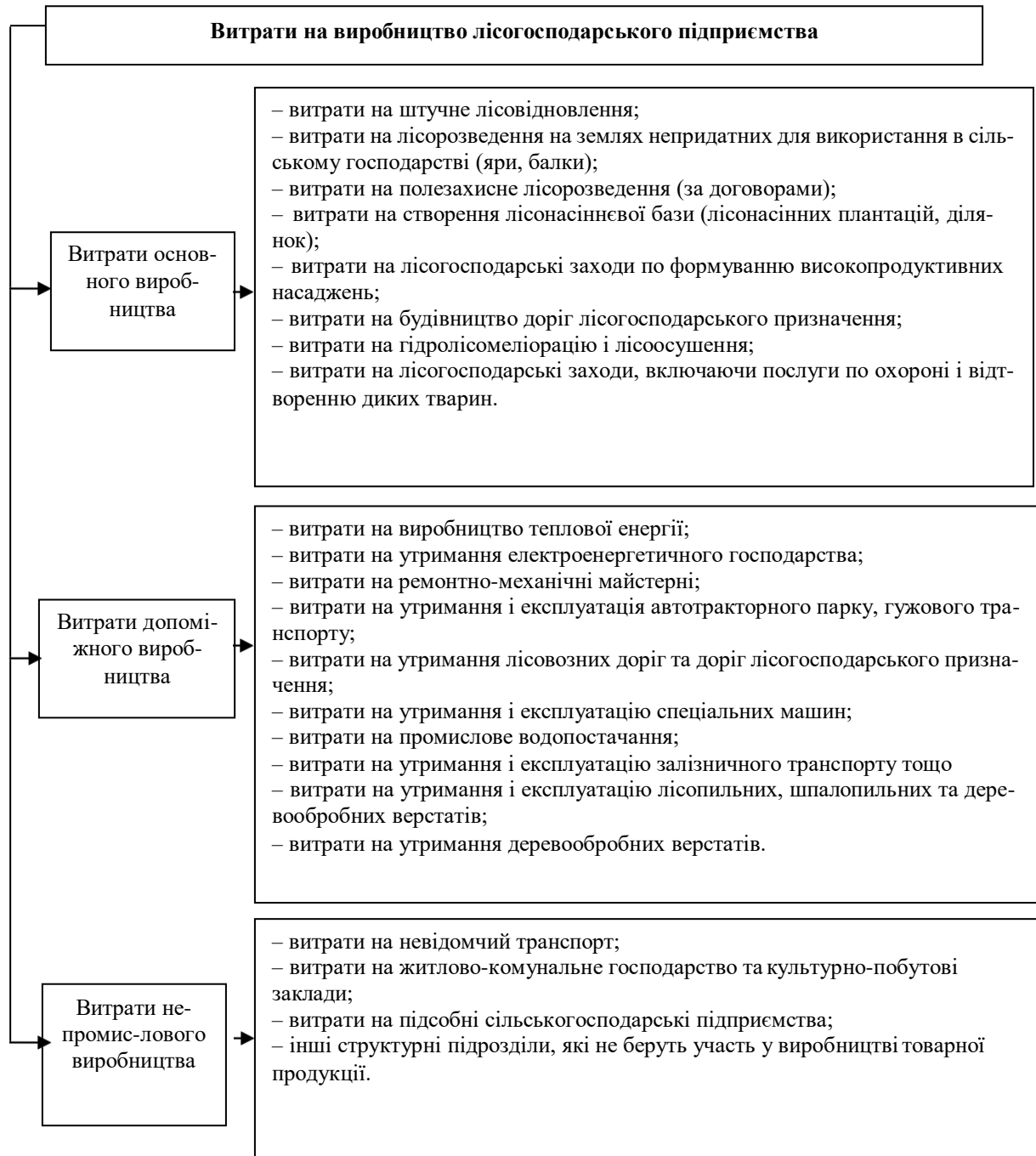


Рис. 1. Класифікація витрат виробництв підприємств лісового господарства у розрізі сфер їх виникнення

Вплив технології вирощування та реалізації лісопродукції на методичку обліку та контролю витрат є доволі значним, оскільки ця технологія є своєрідною та відмінною від технологій, що використовуються на промислових підприємствах. Технологічні особливості на підприємствах лісового господарства являють собою систему послідовних

агротехнічних, лісівничих та організаційних прийомів щодо створення та вирощування культур до змикання крон між рядами з переліком механізмів, засобів виробництва та допоміжних матеріалів. Інформацію про технологію вирощування та реалізацію лісопродукції наведено на рис. 2.

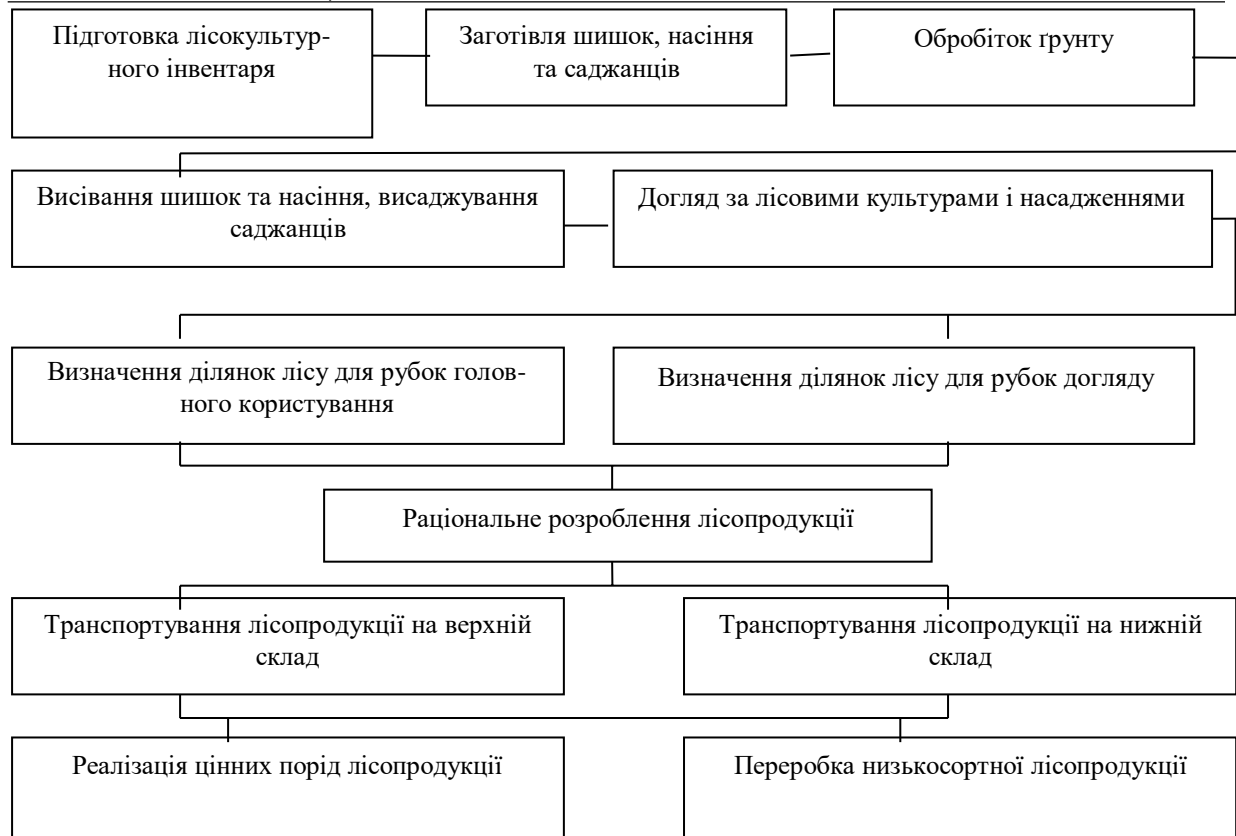


Рис. 2. Технологія вирощування та реалізації лісопродукції

Витрати у лісовому господарстві групуються за статтями калькуляції, які розроблені з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва лісового господарства:

- сировина і матеріали;
- зворотні відходи;
- купівельні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на утримання і експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі (цехові) витрати;
- витрати на лісогосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти;
- інші виробничі витрати.

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.

Так, вчені-економісти С. О. Левицька, О. В. Зінкевич, М. М. Мосійчук та інші [6, с.148] рахунки щодо обліку виробництва лісогосподарського підприємства поділяють 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» [6, 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» [7, с. 199].

Як перша [6], так і друга [7] група вчених притримуються схожої позиції щодо побудови аналітичного обліку в розрізі статей витрат за такими об'єктами, видами продукції, робіт і послуг: лісо-сіки, відведені під всі види рубки; 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; гід-

ролісомеліаративні і лісоосушувальні роботи; лісо-виращування; 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 на субрахунках 231 та 232 обліковувати витрати підприємств лісового господарства на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, безпосередньо самих біологічних активів. Таким чином, автор виділяє 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» [4, 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 достовірної 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 субрахунки обліку витрат:

231 «Лісозаготівля» в розрізі видів деревини;

232 «Виробництво пиломатеріалів» в розрізі

видів пиломатеріалів;

233 «Послуги з розпилювання» (формується собівартість послуг з переробки сировини замовників і розрізі видів послуг);

234 «Автотранспортні послуги» (формується собівартість автотранспортних послуг у розрізі видів послуг);

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

Пропозиції щодо організації аналітичного обліку на субрахунку 231 «Лісозаготівля» наочно представлені в таблиці 2.

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат та видами продукції, робіт і послуг. Попередньо згруповані дані відображають у Зведених відомостях витрат, на підставі яких складаються регістри синтетичного обліку.

Постановою 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 [9] визначено перелік робіт з ведення лісового і мисливського господарства, охорони і захисту лісів, на виконання яких можуть спрямовуватися бюджетні кошти. На нашу думку, облік витрат на лісовпорядкування, лісовідновлення, охорону лісів та інші роботи, які здійснюються за рахунок коштів державного бюджету доцільно відображати на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» з наступним відображенням доходу від цільового фінансування у відповідності до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [10].

Таблиця 2

Організація аналітичного обліку до субрахунку 231 «Лісозаготівля» [8]

Аналітичні рахунки до субрахунку 231 «Лісозаготівля»				
4-го порядку	5-го порядку	6-го порядку	7-го порядку	
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. І сорту	
			231.1.1.1/2 пиловник х.п. ІІ сорту	
			231.1.1.1/3 пиловник х.п. ІІІ 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. І сорту	
			231.2.1.1/2 пиловник м.п. ІІ сорту	
			231.2.1.1/3 пиловник м.п. ІІІ 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 твердоді- тяних порід»	231.3.1 хлисти ділової деревини т.п.	231.3.1.1 пиловник т.п.	231.3.1.1/1 пиловник т.п. І сорту
			231.3.1.1/2 пиловник т.п. ІІ сорту
			231.3.1.1/3 пиловник т.п. ІІІ 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.		

Важливим елементом протизатратного механізму є вибір і ефективно використання економічно обґрунтованого методу обліку витрат, під яким розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. Застосування певних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) дають змогу обґрунтовано відносити витрати до конкретного виду продукції, робіт, послуг, враховуючи технологічні й організаційні особливості виробництва.

Беручи до уваги особливості лісогосподарського виробництва, вивчення досвіду роботи підприємств лісової галузі, аргументи та пропозиції науковців, ми дійшли висновку про доцільність використання на цих суб'єктах господарювання попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат, що передбачає систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних.

На підприємствах лісового господарства є всі передумови для впровадження попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат, оскільки заготівля деревної сировини здійснюється відповідно до відповідних фаз (процесів) виробництва. Незважаючи на те, що виробництво в лісовій галузі істотно залежить від природних і географічних чинників, технологічний режим є стабільний, оскільки на кожному лісосіку, прийняту до рубки, складається технологічна карта, в якій фіксуються всі нормативні та спеціальні лісогосподарські умови експлуатації кожної ділянки лісу, затверджується технологія освоєння конкретних лісосік. На основі технологічних карт розраховуються норми та нормативи розроблення окремих лісосік. Для перевірки таксаційних даних лісогосподарських органів і уникнення помилок під час визначення нормативу одержання деревної сировини з одиниці площі, вкритої лісом, лісогосподарські підприємства здійснюють обов'язковий вибірко

чий суцільний контрольний перерахунок дерев до початку освоєння лісосіки.

Поєднання попроцесного методу калькулювання та нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення перевитрат (які виникають внаслідок недотримання технологічного процесу) чи економії (що є результатом його оптимізації, зміни величини витрачених матеріальних ресурсів, асортименту випущеної продукції та її сортності). Застосування елементів нормативного обліку є підґрунтям дієвого контролю й аналізу витрат сировини, економічно обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості лісопродукції, ефективним засобом удосконалення чинних норм. Однак, використання попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат потребує розроблення відповідної документації та форм оперативної внутрішньої звітності на принципах повної автоматизації обліку.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р.№73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Податковий кодекс України: Закон Верховної Ради України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Чік М.Ю. Вплив специфіки діяльності підприємств лісового господарства на систему бухгалтерського обліку витрат / М.Ю. Чік / Вісник Львівської комерційної академії. – 2012. – Вип. 39. – С. 97-101.

5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України: Наказ Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FN011487.html
6. 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.
7. 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.
8. Чудовець В.В. Проблеми відображення витрат виробництва підприємств лісової галузі на рахунках обліку / В.В. Чудовець // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(2). - С. 282-290. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(2\)_38.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(2)_38.pdf).
9. 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>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Дохід», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.