

А.С. МАКАРЕНКО*

(Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна)

Діагностика стану облікового відображення лісокористування

Стаття присвячена аналізу стану ведення бухгалтерського обліку лісокористування і виявлення проблемних питань облікового відображення лісозаготівель і лісовідновлення. Проведено оцінку стану ведення бухгалтерського обліку на восьми підприємствах Кіровоградського обласного управління лісового і мисливського господарства та визначено недоліки облікового відображення лісозаготівель і лісовідновлення. Обґрунтовано переваги і недоліки впровадження електронного обліку деревини на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України. Розкрито методику обліку витрат в галузі лісокористування, зокрема, наведено групування витрат за статтями калькуляції, порядок обліку витрат на лісозаготівлю, ідентифіковано витрати, які формують собівартість лісовідтворення. Запропоновано всі загальновиробничі витрати розподіляти на заготівлю і відтворення в залежності від площі лісної ділянки. Виходячи з того, що виробничий цикл в лісовому господарстві триває не менше 40 років, витрати на лісовідтворення слід відображати у складі витрат на формування довгострокових біологічних активів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, лісокористування, лісозаготівля, лісовідтворення, електронний облік деревини, облік витрат.

А.С. МАКАРЕНКО

(Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, г. Киев, Украина)

Диагностика состояния учетного отображения лесопользования

Статья посвящена анализу состояния ведения бухгалтерского учета лесопользования и выявления проблемных вопросов учетного отображения лесозаготовок и лесовосстановления. Проведена оценка состояния ведения бухгалтерского учета на восьми предприятиях Кировоградского областного управления лесного и охотничьего хозяйства и определены недостатки учетного отображения лесозаготовок и лесовосстановления. Обоснованы преимущества и недостатки внедрения электронного учета древесины на предприятиях Государственного агентства лесных ресурсов Украины. Раскрыта методика учета затрат в области лесопользования. В частности, приведены группировка затрат по статьям калькуляции, порядок учета расходов на лесозаготовку, идентифицированы расходы, формирующие себестоимость лесовосстановления. Предложено все общепроизводственные расходы распределять на заготовку и воспроизведения в зависимости от площади лесного участка. Исходя из того, что производственный цикл в лесном хозяйстве продолжается не менее 40 лет, затраты на лесовосстановление следует отражать в составе расходов на формирование долгосрочных биологических активов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, лесопользование, лесозаготовка, лесовосстановление, электронный учет древесины, учет затрат.

A.S. MAKARENKO

(National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine)

Diagnostic Assessment of Forest Management Accounting

The article deals with the analysis of accounting practice in forest management and the detection of problems in accounting-related registration of timber & lumber harvesting and forest reproduction. Current conditions of accounting as practiced by eight enterprises of the Kirovohrad Regional Directorate of Forestry and Hunting Sector

* Макаренко Анна Сергіївна, аспірант кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів та природокористування України (м. Київ).

have been assessed and shortcomings in the accounting registration of timber & lumber harvesting and forest reproduction have been defined. The advantages and faults in introducing electronic management of timber & lumber at the enterprises of the State Agency of Forest Resources of Ukraine have been proved. The methods of expenditure accounting in forest management, particularly, pooling of expenses according to the calculation items, procedure for accounting of timber & lumber harvesting expenses, identification of expenses that generate the cost price of timber & lumber harvesting are detailed. It is suggested that all general expenses of production should be allocated for harvesting timber & lumber and forest reproduction according to the area of a forest plot. In view of the fact that the production cycle in forest industry lasts at least 40 years the expenses for forest reproduction should be shown as a part of the disbursements for generating long-lasting biological assets.

Keywords: accounting, forest management, logging, reforestation, electronic accounting of wood, cost accounting.

Постановка проблеми. Ліси – краса нашої землі та всього людського життя, зелена скарбниця, з якої черпають сировину для себе багато галузей промисловості. Українські ліси мають свої проблеми. Зокрема нераціональна та підпільна вирубка лісів у Карпатах привела до «облісіння» значної частини гір, і, як наслідок, тепер регіон зазнає великої шкоди від лісових лавин та обрушення скель, які раніше утримувалися лісними масивами дерев. На Поділлі після видобутку торфу та бурштину з'являються порушення поверхні лісових земель. На Донбасі спостерігається аналогічна картина після відпрацювання вугільних шахт (просідання, провали) та бойових дій. У Криворіжжі деформація землі пов'язана з величезними відкритими кар'єрами, де йде видобуток залізної руди. У степових регіонах розорюють полезахисні смуги та захисні лісонасадження. На Київщині 30 % лісового фонду складають радіоактивно забруднені ліси зони відчуження. Значну шкоду наносять лісним ресурсам пожежі, кислотні дощі.

Для організації використання лісових ресурсів необхідно мати достатню інформацію про них, яка дозволила б приймати ґрунтовні рішення щодо раціональності лісокористування у межах як окремих підприємств, так і регіонів. Така інформація формується у лісотехнічній та бухгалтерській документації. Достовірна організація бухгалтерського обліку лісовим господарством ґрунтується на використанні безперервного запису всіх господарських операцій, тому облік є дзеркалом відображення ведення господарства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика бухгалтерського обліку в лісовому господарстві стає досить популярною в останні роки через незадовільні тенденції в екології та пошуки сталого користування лісами. Розглядом питань бухгалтерського обліку в лісовій галузі займаються В. Савчук, Л. Булах, В. Гоцуляк, І. Замула, Н. Котляревська, О. Олійничук, Т. Пономаренко, М. Чік, О. Шавурська та інші. В їх публікаціях сформовано теоретико-методологічні та методичні засади побудови бухгалтерського обліку на підприємствах лісового і садово-паркового господарства. Разом з тим, майже відсутні роботи, присвячені вивченню прикладних аспектів обліку лісокористування, що й визначає актуальність даного дослідження.

Метою статті є аналіз стану ведення бухгалтерського обліку лісокористування і визначення проблемних питань облікового відображення лісозаготівель і лісовідновлення.

Виклад основних результатів дослідження. При дослідженні бухгалтерського обліку лісокористування слід зазначити що поняття лісокористування в лісознавчій науці включає тільки лісозаготівлю лісової продукції, а для цілей екології та економіки включає в себе лісозаготівлі та лісовідновлення. Єдність цих процесів підтримується впродовж кількох віків, і нині набула статусу безперервності лісокористування, та неможлива без постійного забезпечення лісовідновлення.

Об'єктом даного дослідження обрано Кіровоградське обласне управління лісового і мисливського господарства як типову територію лісостепової зони, розташованої в центрі країни. Так як лісова галузь є державною, то облік ведеться за однаковими положеннями. На восьми підприємствах Кіровоградського обласного управління лісового і мисливського господарства (надалі – КОУЛМГ) було проведено анкетування, за узагальненими результатами якого можна зробити висновки про стан та недоліки системи обліку, а також дослідити ведення бухгалтерського обліку лісокористування на підприємствах. Згідно анкетування до невирішених питань в обліку лісокористування відноситься:

- 1) Неузгодженість окремих аспектів обліку з вимогами міжнародних стандартів;
- 2) Система обліку запозичена з радянських часів не забезпечує можливості повного контролю за витратами на збереження, використання і відтворення лісових ресурсів;
- 3) Відсутність сертифікації лісів;
- 4) Немає щоквартальної переоцінки активів та розподілу витрат пов'язаних з тривалим періодом росту;
- 5) Існує необхідність паралельного відображення фінансування бюджетних та власних витрат;
- 6) Складно здійснити ідентифікацію продукції деревного і не деревного походження та визначити порядок її калькулювання;
- 7) Недосконалість контролю витрат сировини в процесі її переробки;
- 8) Несвоєчасна організація обліку пилопродукції на кожному з 5-ти етапів її виробництва;

- 9) Не ведеться облік недержавної продукції;
- 10) Не здійснюється грошова оцінка лісу на корню, економічна оцінка не державної продукції та «невагомих корисних характеристик» лісу (туристично-рекреаційної сфери);
- 11) В бухгалтерському обліку не відображаються «невагомі» корисні характеристики лісу;
- 12) Не відбувається переоцінка деревини на корені в процесі її росту;
- 13) Не здійснюється нарахування амортизації на багаторічні насадження;
- 14) Не має первісного оцінювання лісових насаджень з наступним формуванням вступного балансу;
- 15) Не відбувається списання вартості насаджень у зв'язку з оприбуткуванням лісопродукції;
- 16) Відходи лісозаготівель не відображаються в обліку;
- 17) Відсутня інвентаризація деревини на корені;
- 18) Відсутній відділ внутрішнього контролю;
- 19) В обліку не відображаються природно створені лісові культури;
- 20) В обліку не відображаються втрати деревини на корені в наслідок загибелі;
- 21) Недосконалість системи обліку мисливських ресурсів;
- 22) Відсутність відображення в обліку мисливських угідь;
- 23) Не розроблена система оподаткування операцій з лісовими ресурсами;
- 24) Відсутні сертифіковані бухгалтери члени професійних бухгалтерських об'єднань, які б спеціалізувались на обліку лісокористування.

Облік на всіх підприємствах КОУЛМГ ведеться згідно законодавства України, П(С)БО, НП(С)БО та Наказів про облікову політику підприємства. Форма обліку змішана: журнально-ордерна та комп'ютерна. Із комп'ютерних програм, які застосовуються – спеціалізована конфігурація «1С: Підприємство 8.3. Лісове господарство» та «Медок» для статистичної, пенсійної та податкової звітності. Підставою для бухгалтерського обліку є первинні документи в електронному та паперовому вигляді, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Відповідно до ст. 71 Лісового Кодексу України лімітом заготівлі деревини в порядку рубок головного користування є затверджена в установленому порядку розрахункова лісосіка. Заготівля деревини в порядку рубок головного користування в розмірах, що перевищують розрахункову лісосіку, забороняється [2].

Лісозаготівля – це процес заготовки, первинної обробки та транспортування лісоматеріалів. Здійснюється на підставі карти технологічного процесу розроблення лісосіки, яка оформлюється до початку роботи. Підставою для початку робіт рубок головного користування є лісорубний квиток. Процес лісозаготівлі має 3 фази:

1) Лісосічні роботи, які включають від трьох до семи операцій: звалювання дерев, обрізування гілок, розкрязування хлестів на сортименти і трелювання їх до верхнього складу або навантажувального майданчика. Обов'язковим елементом лісосічних робіт є підготовка лісосік до рубання і облаштування майданчиків. Облік процесу оформлюється первинними документами: нарядом-актом на виконання робіт, актом приймання-передачі робіт по заготівлі деревини. Зведеними документами при цьому виступають журнал виконання лісгосподарських робіт, журнал інших виконаних робіт.

На верхньому складі, де зберігається деревина, вона реєструється в Журналі надходження лісопродукції. Після цього складається рапорт про рух лісопродукції, журнал відпуску лісопродукції та реєстр виконаної на власні потреби продукції.

2) Лісотранспортні роботи включають навантаження хлестів або сортиментів на верхніх складах на транспорт та їх перевезення на нижній склад. Використовуються первинні документи, такі як транспортна накладна, щоденник приймання робіт по заготівлі. Серед зведених документів – Реєстр товарно-транспортних накладних на відпуск деревини.

3) Лісозаготівельні роботи на нижньому складі – розвантаження хлестів, розкрязування хлестів, дорубування сучків, сортування і штабелювання, відвантаження у авто- чи залізничний транспорт. Роботи оформлюються Нарядом-актом на виконані роботи, лімітно-забірними картками. Узагальнення здійснюється в Щоденнику приймання робіт по розкрязуванню деревних хлестів форма № ЛГ-5.

У подальшому за первинними та зведеними документами формують Журнал-ордер № 5, № 5-1 про рух лісопродукції в лісі та на проміжних складах, Додаток № 1 до журналів ордерів № 5-2 про відпуск готової продукції, Відомість випуску готової продукції в результаті переробки деревини.

В останні роки найефективнішим варіантом лісозаготівлі визнано скорочений 2-х фазний процес: лісосічні та лісотранспортні роботи. Ефективність полягає в тому, що вивезені з лісу сортименти деревини відразу надсилаються до споживачів.

Для розробки лісосік та заготівлі деревини лісгоспи співпрацюють з сторонніми організаціями (приватними підприємствами) за заключними договорами про надання послуг, в яких підрядчик зобов'язується власними силами та матеріалами виконати певний обсяг робіт. В кінці кожного місяця закриваються акти виконаних робіт з відображенням в них кубатури заготовленої деревини та фактичної суми наданих послуг. Акти погоджуються лісничим, затверджуються директором та подаються в бухгалтерію лісництва для опрацювання. За цими актами робиться прийомка майстром лісу заготовленої деревини на зберігання від підрядчика. Всі операції оформляються наступною кореспонденцією (табл. 1).

Бухгалтерське відображення розробки лісосіки сторонніми організаціями

№ п/р	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Надано послуги підрядником	232	631
2	Оплачено послуги	631	311
3	Оприбутковано лісо продукцію	261	232

Джерело: складено автором за даними анкетування.

Заготівлею другорядних лісових матеріалів та продукції побічного лісового користування, таких як новорічні ялинки, горіхи, сіно, на даний час займаються лише деякі підприємства КОУЛМГ. Заготівлею грибів, ягід, соків підприємства не займаються через збитковість даної діяльності.

Необхідність ефективного контролю за лісозаготівлями зумовило ухвалення у 2009 році Концепції створення єдиної державної системи електронного обліку деревини. А в 2012 році було

затверджено Тимчасову інструкцію електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопилення і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України, яка визначає порядок обліку продукції лісозаготівель, лісопилення і деревообробки із застосуванням електронних засобів маркування та обліку деревини на підприємствах Держлісагентства України [5].

Основні переваги та недоліки електронної системи обліку деревини наведено у таблиці 2.

Таблиця 2

Оцінка переваг і недоліків впровадження електронного обліку деревини

Переваги	Недоліки
- Є одним зі положень адаптації обліково-аналітичного забезпечення до сталого та раціонального лісокористування; 100 % запровадження на всіх підприємствах Держлісагентства; - Контроль за обліком деревини, що заготовляється та її транспортування; - Підвищує ефективність обліку лісопродукції та відповідальність кожного майстра лісодільниці; - Вивільнює лісоводів від рутинної паперової роботи; - Прискорює обмін інформації по схемі: майстерська дільниця <==> лісництво <==> лісгосп; - Вирішує питання ведення контролю за подальшим рухом деревини від лісосіки до конкретного споживача; - Прискорює бухгалтерський облік та оприбуткування деревини, виписки супроводжувальних документів; - Боротьба з тіньовим ринком та зменшення кількості незаконних вирубок; - Збільшення рентабельності лісгосподарських підприємств; - Підвищення конкурентоспроможності та обсягів вітчизняної лісопродукції.	- Відсутність офіційного, належно закріпленого правового регулювання цих правовідносин; - Не може застосовуватися як правова підстава для вилучення у лісопорушників незаконно добутої деревини; - Висока вартість процесу ведення електронного обліку деревини; - Можливість підміни або ж підмішування деревини незаконного походження; - Неспроможність системи електронного обліку деревини в існуючому вигляді визначати законність призначення рубок та насаджень, їх правильність та обґрунтованість.

Джерело: складено автором.

На основі даних електронного обліку деревини бухгалтери складають щомісяця журнали-ордери та інші облікові реєстри, проставляють на первинних документах, що відображаються в обліку, відмітку про їх обробку у вигляді кореспонденції рахунків, дати, підпису. Набрані в комп'ютері реєстри, документи, головна книга, касові книги, звіти та інші документи бухгалтерського обліку журнали-ордера, роздруковувати щомісячно на паперових носіях. Роздруківки з комп'ютерної програми підписує бухгалтер, який відповідає за складання облікового документа. Дані журналів-ордерів, інших облікових реєстрів і бухгалтерських довідок відображаються в Головній книзі підприємства (оборотному балансі), що є підставою для складання Балансу підприємства.

Важливим етапом обліку лісозаготівлі є облік витрат. Питання обліку витрат регулюється

Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України [3]. Перелік витрат може бути змінений у залежності від конкретних умов підприємства. Кожен лісгосп самостійно визначається з переліком об'єктів та видів робіт, пов'язаних з веденням лісового господарства, і відображає таку інформацію у Наказі «Про облікову політику». Витрати відображаються на рахунку 23 «Виробництво». Виробництво – це процес створення вартості нової продукції. У лісовому господарстві облік витрат на виробництво ведеться досить складно. По-перше, частина витрат фінансується з бюджету держави, інша, більша частина, – за рахунок власних коштів. По-друге, аналітичний облік витрат ведеться за статтями витрат та видами робіт, послуг.

До рахунку 23 передбачені субрахунки: 231 «Витрати на ведення лісового господарства за рахунок бюджетних коштів»; 232 «Витрати на ведення лісового господарства за рахунок власних коштів»; 233 «Витрати пов'язані з вивезенням деревини на кінцеві склади»; 234 «Інше виробництво»; 235 «Допоміжне виробництво»; 236 «Обслуговуючі господарства»; 237 «Ремонти»; 238 «Транспортно-заготівельні витрати».

В бухгалтерському обліку передбачено групування витрат за такими ознаками:

– за економічними елементами (матеріальні затрати, затрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати). Дозволяє визначити, що використовується на виробництво продукції та на яку суму. Складається кошторис затрат на виробництво;

– за статтями витрат (статтями калькуляції) (див. табл. 3).

Облікове відображення складу фактичних витрат на лісозаготівлю наведено в табл. 4.

Таблиця 3

Групування витрат за статтями калькуляції

№ п/р	Статті калькуляції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	Сировина і матеріали (попнева плата)	23	201, 208
2	Покупні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій	23	202, 631, 685
3	Зворотні відходи (вираховуються)	208	2341 (лісопилне виробництво)
4	Паливо і енергія на технологічні цілі	23	203, 63
5	Основна заробітна плата	23	661
6	Додаткова заробітна плата	23	661
	Резерв відпусток (12%)	23	47
7	Відрахування на соціальні заходи	23	65
8	Витрати на утримання і експлуатацію устаткування: - амортизаційні відрахування на повне відновлення зношених основних засобів - витрати на ремонти - витрати на утримання та будівництво лісовозних доріг	23 23 23	13 235, 237, 207, 912 235
9	Загальновиробничі (цехові) витрати (постійні, змінні)	91 23	66, 65, 372, 13, 63, 235, 20 91
10	Витрати на лісгосподарські роботи і послуги, виконані за власні кошти	23	20, 22, 63, 685
11	Інші виробничі витрати	23	66, 65, 235
12	Попутна продукція (самостійно не калькулюється, вираховується із собівартості основної продукції)	Продукція, що призначена для подальшої переробки відображається як рух напівфабрикатів у виробництві	

Джерело: складено автором за даними [1].

Таблиця 4

Облік витрат на лісозаготівлю

№ п/р	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нарахована заробітна плата працівникам на лісозаготівлі	2321	66
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам	2321	651
3	Витрати на утримання та експлуатацію бензопил і механізмів	2321	912
4	Витрати на утримання лісовозного транспорту	2321	235
5	Вартість посадкового матеріалу, інших матеріалів	2321	201, 202, 208, 209
6	Нарахована попнева плата	2321	642
7	Вартість пально-мастильних матеріалів	2321	203
8	Амортизація основних засобів	2321	13
9	Поточний ремонт лісгосподарського інвентарю	2321	237
10	Послуги сторонніх організацій	2321	631, 685
11	Витрати на відрядження	2321	372
12	Нараховано плату за використання лісових ресурсів	2321	641
13	Загальновиробничі витрати	2321	91
14	Відображено вартість використаних МШП	2321	22

Джерело: складено автором на основі даних анкетування.

Бухгалтерський облік

За кредитом рахунку 2321 фактичні витрати на лісозаготівлю розподіляються таким чином:

– віднесені адміністративні витрати на фінансовий результат: Дт 79 Кт 2321;

– на аналітичний рахунок 2322 «Лісопродукція в лісі»: Дт 2322 Кт 2321.

Після закриття рахунку 2321 витрати списуються на рахунок 2322. За дебетом аналітичного рахунку 2322 відображаються витрати пов'язані із заготівлею лісопродукції та трелюванням лісопродукції на лісосіку, а за кредитом – вартість реалізованої продукції та витрати на перевезення до нижнього складу за фактичною собівартістю. Далі обліковується готова продукція. Бухгалтерський облік готової продукції починається з моменту знеособлення товарної лісопродукції, яка пройшла всі фази виробництва лісозаготівель. Він включає облік витрат і виходу продукції, калькулювання собівартості.

Важливою складовою обліку лісокористування є бухгалтерський облік відтворення лісових ресурсів і підвищення його продуктивності на всіх етапах росту та розвитку. Відтворення включає такі види діяльності: збирання та заготівля насіння, вирощування садибного матеріалу, штучне відновлення лісу, сприяння природному лісовідновленню і лісорозведенню, реконструкція лісових насаджень тощо. Під відтворенням розуміють комплекс процесів та робіт, пов'язаних із лісовідновленням і лісорозведенням. Кожна з цих

форм має єдину мету, якої досягають подібними і водночас різними способами [4, с. 225].

Лісові культури створюються шляхом лісовідновлення та лісорозведення. Лісовідновлення охоплює вирощування лісу на територіях, що раніше були заліснені. Включає методи створення: попередній, супутній, наступний і реконструктивний. Завдяки цим методам відновлюються високопродуктивні насадження з найбільш цінних в еколого-економічному плані здорових порід, таких як сосна, ясен, дуб, бук, ялина.

Лісорозведення – це процес створення нового покоління лісу на угіддях, де ліс раніше не зростав, тобто на землях непридатних для сільськогосподарського використання (яри, балки, кругосхили, піски).

Дослідження показало, що контроль лісовідновлення ведеться у лісотехнічній документації, а бухгалтерський облік лісовідтворення відображає лише витрати. Витрати підприємства на лісовідновлення та лісорозведення обліковуються на рахунку 23 «Виробництво» за субрахунками 231 «Витрати на лісове господарство за рахунок бюджетних коштів» та 232 «Витрати на лісове господарство за рахунок власних коштів» в Журналі-ордері № 5-2 «Облік витрат на лісозбереження та лісовідновлення». В цьому журналі кожного місяця визначаються фактичні витрати за кожним видом робіт. Собівартість лісовідтворення складається з витрат, які відображені в таблиці 5.

Таблиця 5

Облік витрат, які формують собівартість лісовідтворення

№ п/р	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Оплата праці	231, 232	661
2	Відрахування на соціальні заходи	231, 232	651
3	Матеріальні витрати: паливо та мастильні матеріали, електроенергія, ремонтні роботи лісокультурної техніки, матеріали і запчастини, МШП	231, 232	20, 22, 26
4	Амортизаційні відрахування	231, 232	131
5	Загальновиробничі та адміністративні витрати	231, 232	91, 92

Джерело: складено автором за даними анкетування.

Всі фактичні витрати, понесені за рахунок власних коштів, в кінці місяця списуються на собівартість заготовленої деревини від рубок догляду за лісом (Дт 261 Кт 232).

Продукцію лісовідтворення відображають наступним чином:

- заготовлене лісове насіння (Дт 263 Кт 232);
- сіянці та саджанці (Дт 264 Кт 232);
- вивезена деревина на склади (Дт 233 Кт 232).

Щоквартально складається звіт за формою 10-ЛГ «Звіт про виконання виробничо-фінансового плану по лісовому господарству, мисливству та охороні навколишнього природного середовища і виробництву продукції» з відображенням показників робіт та заходів діяльності лісгосподарського підприємства.

Відходами лісорозведення є некондиційні хворости, які не обліковуються і спалюються на ділянці вирубки лісу згідно чинного законодавства.

Висновки. Проведене дослідження свідчить, що в обліку лісозаготівель та лісовідновлення існують певні прогалини. Зокрема, ліс не вважається довгостроковим біологічним активом, не здійснюється бухгалтерське відображення деревини на пні. Внаслідок відсутності методики грошової оцінки в балансі не відображається ліс на корню. Всі витрати як на лісозаготівлю, так і на лісовідновлення відображаються як загальновиробничі витрати. Бухгалтерський облік лісокористування здійснюється на основі лісотехнічної документації за допомогою системи електронного обліку деревини, та відображає витрати на проведення робіт по заготівлі та відтворенню в складі виробничих витрат. Виходячи з того, що виробничий цикл в лісовому господарстві триває не менше 40 років, доцільно відображати витрати на лісовідтворення у складі витрат на формування довгострокових біологічних активів.

Вирішенням проблем раціонального лісокористування та ведення лісового господарства на умовах самоокупності діяльності є збільшення виходу ліквідної (ділової деревини) і паралельне підвищення об'ємів лісовідтворення, адже ці процеси є єдиним цілим кругообігу лісокористування. Відтак в бухгалтерському обліку доречно всі загальновиробничі витрати розподіляти на заготівлю і відтворення в залежності від площі лісної ділянки.

4 Список використаних джерел

1. Булах, Л. Бухгалтерський облік та аудит у лісовому господарстві [Текст] / тексти лекцій / Л. Булах. – Харків: Харківський національний аграрний ун-т, 2007. – 57 с.
2. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України: затверджені Наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lvivlis.com.ua/file/Metrekomzformuvsobivpr odurcii.doc>
4. Сенько, Є. І. Організація, планування та управління на підприємствах лісового і садово-паркового господарства [Текст] / Є. І. Сенько. – К.: Знання, 2012. – 487 с.
5. Тимчасова інструкція з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elobderev.blogspot.com/2013/03/1.html>

4 References

1. Bulakh, L. (2007). *Bukhhalterskyi oblik ta audyt u lisovomu hospodarstvi* [Accounting and auditing in forestry]. Kharkov: Kharkivskiyi natsionalnyi ahrarnyi un-t.
2. Verkhovna Rada Ukrainy. (1994). *Lisovyi kodeks Ukrainy* [Forest Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>
3. Derzhavne ahentstvo lisovykh resursiv Ukrainy. (2013). *Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti produktii (robit, posluh) na pidpriemstvakh Derzhavnoho ahentstva lisovykh resursiv Ukrainy* [Guidelines for the formation of the cost of goods (works, services) of the enterprises of the State Agency of Forest Resources Ukraine]. Retrieved from <http://www.lvivlis.com.ua/file/Metrekomzformuvsobivpr odurcii.doc>
4. Senko, Ye. I. (2012). *Organizacija, planuvannja ta upravlinnja na pidprijemstvakh lisovogo i sadovo-parkovogo gospodarstva* [Organization, planning and management at the enterprises of Forestry and Landscape Architecture]. Kyiv: Znannja.
5. Derzhavnoho ahentstva lisovykh resursiv Ukrainy. (2012). *Tymchasova instrukcija z elektronnoho obliku produkci li sozagotivel, lisopyljannja i derevoobrobky na pidpriemstvakh Derzhavnoho agentstva lisovykh resursiv Ukrainy* [Temporary Instruction on electronic products accounting logging, sawmill and woodworking enterprises in the State Agency of Forest Resources of Ukraine]. Retrieved from <http://elobderev.blogspot.com/2013/03/1.html>