

М.М. ТАНАСІЄВА

(Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, м. Чернівці, Україна)

Проблеми теоретико-методологічних засад обліку природоохоронних витрат з урахуванням впливу галузевих особливостей лісового господарства

Стаття присвячена визначенню впливу основних технологічних та організаційних особливостей лісогосподарської діяльності на побудову системи обліку витрат. Виявлено, що обсяги лісозаготівлі та деревообробки впливають на обсяги і напрям природоохоронних заходів. Обґрунтовано значення та місце природоохоронних витрат у системі бухгалтерського обліку лісового господарства. Розкрито схему технології вирощування лісів та реалізації лісопродукції відповідно до основних видів діяльності підприємств лісового господарства. Оцінено вплив організаційних і технологічних особливостей лісозаготівельного виробництва на побудову системи бухгалтерського обліку. Встановлено, що на облік витрат найбільше впливають технологічні особливості основної діяльності лісового господарства, зокрема повнота технологічного процесу, висока трудомісткість і матеріаломісткість, наявність основної, супутньої продукції та відходів. Інформація, отримана в результаті обліку процесів лісозаготівлі та їхньої екологізації, дозволить обґрунтувати склад та обсяги природоохоронних заходів і витрат на їх реалізацію.

Ключові слова: лісове господарство, організаційні особливості, технологічні особливості, лісозаготівельне виробництво, деревообробне виробництво, природоохоронні витрати, природоохоронні заходи.

М.Н. ТАНАСЬЄВА

(Черновицький національний університет ім. Юрія Федьковича, Черновці, Україна)

Проблемы теоретико-методологических основ учета природоохранных затрат с учетом влияния отраслевых особенностей лесного хозяйства

Статья посвящена определению влияния основных технологических и организационных особенностей лесохозяйственной деятельности на построение системы учета затрат. Выявлено, что объемы лесозаготовки и деревообработки влияют на объемы и направление природоохранных мероприятий. Обосновано значение и место природоохранных затрат в системе бухгалтерского учета лесного хозяйства. Раскрыта схема технологии выращивания лесов и реализации лесопродукции в соответствии с основными видами деятельности предприятий лесного хозяйства. Оценено влияние организационных и технологических особенностей лесозаготовительного производства на построение системы бухгалтерского учета. Установлено, что на учет расходов больше всего влияют технологические особенности основной деятельности лесного хозяйства, в частности полнота технологического процесса, высокая трудоемкость и материалоемкость, наличие основной, сопутствующей продукции и отходов. Информация, полученная в результате учета процессов лесозаготовки и их экологизации, позволит обосновать состав и объемы природоохранных мероприятий и затрат на их реализацию.

Ключевые слова: лесное хозяйство, организационные особенности, технологические особенности, лесозаготовительное производство, деревообрабатывающее производство, природоохранные расходы, природоохранные мероприятия.

Issues of Theoretical and Methodological Principles of Accounting of Environmental Costs with the Influence of Branch Peculiarities of Forestry Enterprises

The article is devoted to determining the impact of major technological and organizational features of forestry activity on building cost accounting system. It is revealed that volumes of logging and woodworking affect volumes and direction of environmental measures. Significance and place of environmental cost are substantiated in accounting system of forestry. Scheme of forests growing technology and implementation of forest products are revealed according to the main activities of forestry enterprises. An impact of organizational and technological features of forestry production on a construction of accounting system has been evaluated. It is determined that technological features of the core activities of forestry have the greatest impact on expenses accounting, including the completeness of the technological process, high complexity and material consumption, the presence of the principal, accompanying products and waste. Information obtained in the result of logging and accounting processes of their greening, will substantiate composition and amount of environmental measures and the costs of their implementation.

Keywords: forestry, organizational features, technological features, timber harvesting, woodworking, environmental costs, nature protection measures.

Постановка проблеми. Рівень розвитку лісового господарства має безпосередній вплив на розвиток економіки країни, оскільки є однією із важливих галузей. Основна проблема управління лісовими ресурсами в Україні полягає у відсутності статистично надійних даних про приріст, природний відпад і обсяги заготівлі лісових ресурсів. Відсутність інформації ускладнює перехід від виснажливого використання лісів до управління лісокористуванням з урахуванням положень концепції стійкого розвитку. Цю проблему можливо вирішити за допомогою бухгалтерського обліку, оскільки в обліку формується інформація про операції з лісокористування. У сучасній обліково-економічній літературі все більшої актуальності набувають теоретико-методологічні проблеми відображення в бухгалтерському обліку природоохоронної діяльності підприємств. Усвідомлення економічними суб'єктами значення екології призвело до суттєвого збільшення витрачання коштів на охорону і відновлення природного середовища, що у свою чергу вимагає відображення таких витрат у бухгалтерському обліку. Якісний рівень природоохоронної діяльності у лісовому господарстві залежить від багатьох чинників, серед яких необхідно виділити такий, як повнота відображення природоохоронних витрат в обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням різних аспектів побудови системи бухгалтерського обліку витрат займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені: Ф.Ф. Бутинець [2], І.В. Замула [8], В.Б. Моссаковський [10], В.О. Озеран [11], В.В. Сопко [13] та інші. Так, професор В.В. Сопко зазначає: «... виробничі підприємства будують облік затрат у відповідності до положень про склад витрат і галузевих інструкцій та методичних рекомендацій у відповідності до особливостей технології та організації виробництва» [13, с. 345]. У дослідженнях В.Б. Моссаковського вказано, що «... ефективність впровадження системи

обліку витрат безпосередньо залежить від врахування організаційних особливостей господарської діяльності» [10, с. 16]. Проте актуальним залишається проблема побудови системи бухгалтерського обліку витрат, яка б включала і природоохоронні витрати, що дасть змогу формувати методологічне та організаційне забезпечення для здійснення ефективного управління діяльністю підприємств лісового господарства, у тому числі і природоохоронною діяльністю.

У фаховій обліково-аналітичній літературі майже не досліджені питання обліку природоохоронної діяльності в лісовому господарстві. Проблема бухгалтерського обліку в лісовому господарстві, лісозаготівельній та деревообробній промисловості присвячені роботи Б.М. Богача [1], Т.І. Вовчук [3], І.Г. Максимів [9], М.Ю. Чік [11], О.В. Шавурської [8]. Попри значний внесок науковців у дослідження проблем облікового відображення та аналізу природоохоронної діяльності, варто відмітити, що рівень теоретичних досліджень значно відстає від потреб практики господарювання. Відображення у системі бухгалтерського обліку природоохоронних витрат позитивно вплине на покращення планування і контролю природоохоронних витрат, їхню оптимізацію, сприятиме більш точному розрахунку економічної ефективності.

Метою статті є визначення впливу основних технологічних та організаційних особливостей лісогосподарської діяльності на систему обліку витрат, що дасть змогу встановити значення і місце природоохоронних витрат лісового господарства у системі бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Багато вітчизняних і зарубіжних дослідників наголошують на необхідності створення ефективної системи управління економіко-екологічними процесами не тільки на макро-, але й на макрорівні. Так, В.А. Єрофеева робить акцент на проблемі вдосконалення організаційних і методологічних

Бухгалтерський облік

основ бухгалтерського обліку в умовах вдосконалення технології та організації виробництва, впровадження ресурсозберігаючих технологій і комплексного використання сировини [7, с. 11]. Особливої актуальності проблеми формування інформаційного забезпечення управління екологічними процесами набувають у лісовій галузі.

Ще в 1907 р. З.П. Евзлін у теоретичному та практичному керівництві для організації й адміністрації лісопромислових підприємств зазначав: «Така жива і складна справа, як лісопромислова, не може задовольнятися лише принципами загального рахівництва» [5]. Цієї ж думки дотримувався І.Г. Максимов, видаючи в 1908 р. керівництво для лісовласників, лісопромисловців, лісничих, бухгалтерів та конторників лісопильних заводів [9]. У цій праці І.Г. Максимов, власне, визначає: «Бухгалтерська література як загальна, так і спеціальна, особливо ж остання, не відрізняється багатством» [9, с. 5-33].

Зокрема, Л.В. Сластихіна вказує, що план вивезення деревини досі містить тільки ділові сортименти та дрова. Заготівля всієї біомаси лісосічного фонду не планується і не враховується, а ступінь її використання не аналізується. Залишаючи на лісосіках значну кількість малорозмірної деревини, сучкової маси, хвої, кори тощо, лісозаготівники для виконання плану змушені освоювати щораз нові й нові лісові площі. При цьому створюється вигляд, що підприємства не зазнають жодних втрат. Доволі значні реальні обсяги збитків в обліку не фіксуються. Вони залишаються прихованими та повністю відносяться на собівартість стовбурної деревини. При калькулюванні собівартості продукції нестобурна деревина не береться до уваги. Це створює вигляд того, що лісозаготівельні відходи не мають вартості. У результаті підприємства виявляються не зацікавленими в повному і раціональному освоєнні лісосічного фонду. З розвитком науки та техніки виникла можливість ефективного використання не тільки стовбурної деревини, але й усіх інших частин дерева, що вважаються відходами (сучків, вершин тощо). Всі збитки, пов'язані з неповним і нераціональним використанням лісосічного фонду, необхідно показувати в обліку та відображати в результатах фінансово-господарської діяльності лісгоспів [12, с. 96-100].

«Втрати деревини на всіх стадіях лісозаготівельного процесу в даний час не враховуються», - зауважує у своїй праці (1965 р.) В.І. Ткач [15, с. 17]. Вчений робить спробу визначити вплив втрат деревини на собівартість продукції. За дослідженнями ряду науковців встановлено, що втрати деревини на лісосіках при відвантаженні лісу в хлистах становлять 3,5 % від обсягу заготівлі. У процесі вивезення лісу втрачається 0,43 % деревини від обсягу вивезення. На нижніх складах втрачається до 3,0 % деревини від обсягу розкряжування. В.І. Ткач наголошує на необхідності організації оперативного-технічного та бухгалтерського обліку таких втрат. При правильній постановці

бухгалтерського обліку має враховуватися не тільки очевидний збиток, коли втрати становлять третину обсягу виробництва, але й будь-який їхній рівень - навіть малі частки відсотка [15, с. 8-9].

Існування перелічених проблем та врахування безпосереднього взаємозв'язку природоохоронної діяльності з технологією основного виробництва лісогосподарських підприємств (одночасно з її залежністю від основного технологічного процесу) свідчать, що обсяги лісозаготівлі та деревообробки впливають на обсяги і напрям природоохоронних заходів. Це означає, що планування обсягів природоохоронної діяльності доцільно проводити на основі результатів аналізу вирубування (наприклад, перевиконання плану з виробництва продукції лісозаготівлі призводить до погіршення стану лісових ресурсів, зниження їхньої якості, зменшення площі насаджень та ін.).

З урахуванням означених проблем необхідно розглянути основні організаційні й технологічні особливості діяльності лісогосподарських підприємств, які мають суттєвий вплив на формування складу та обсягів природоохоронної діяльності, а отже - на побудову системи обліку та аналізу.

Вплив організації та технології вирощування лісів і реалізації лісопродукції на методику обліку й аналізу витрат доволі суттєвий, оскільки така технологія є своєрідною та відрізняється від тієї, яка використовується в інших галузях економіки. Особливість діяльності підприємств лісового господарства полягає у системі послідовних агротехнічних, лісівничих та організаційних прийомів щодо вирощування лісових культур [4, с. 407-429].

Досить складно зіставити витрати, пов'язані з вирощуванням лісових насаджень та доглядом за ними, з майбутніми доходами для визначення фінансового результату. Тому для ефективного управління підприємствами лісового господарства важливе значення має оптимальне співвідношення доходів і витрат. Процес вирощування деревостанів перевищує операційний цикл та становить у середньому 50-70 років. Якщо трактувати операційний цикл з економічної точки зору, то він є проміжком часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції, товарів або послуг [2, с. 189]. У лісовому господарстві операційний цикл слід розуміти як проміжок часу від операцій процесу відтворення лісових ресурсів до їхньої заготівлі. Враховуючи те, що витрати на проведення лісозаготівельних і лісовідновлювальних робіт мають різний економічний зміст, вони обліковуються за різними часовими періодами, а саме: лісозаготівельні роботи є поточними, оскільки їхня тривалість становить близько одного року, а лісовідновлювані - довгостроковими, бо їхня тривалість дорівнює близько 50 років. Відтак саме тривалість операційного циклу вирощування деревини потребує ефективного її використання з урахуванням термінів зростання. Цю вимогу слід брати за основу для забезпечення раціонального ведення лісогосподарської діяльності.

Загальну схему технології вирощування лісів та реалізації лісопродукції відповідно до основних видів діяльності підприємств лісового господарства подано

на рис. 1. На схемі наочно показано основні організаційні та технологічні особливості діяльності лісогосподарських підприємств.

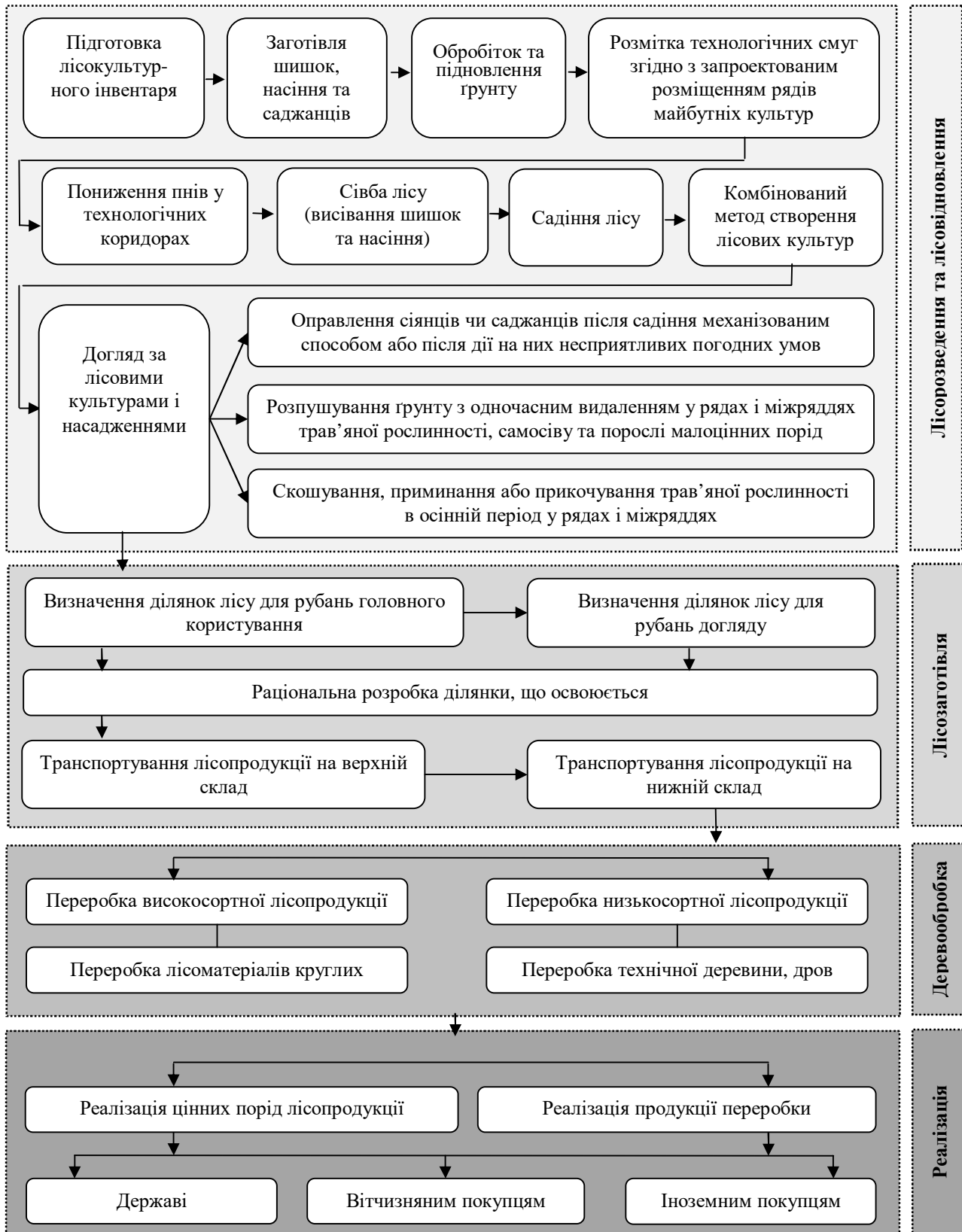


Рис. 1. Технологія вирощування лісу та реалізації лісопродукції з поділом на види основної діяльності підприємств лісового господарства

Джерело: удосконалено автором на основі [11].

Чинною тимчасовою інструкцією з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах передбачено ведення обліку витрат у лісозаготівельному виробництві за переробним методом, тобто за фактом (стадією) технологічного процесу лісозаготівель (лісосічні роботи, вивезення деревини, нижньоскладські роботи), які є об'єктами виробничого обліку [14].

Основне завдання підприємств лісового господарства – заготівля лісу з первинною обробкою, його транспортування до місця реалізації й переробки. Рубання лісу поділяються на рубання головного користування, що здійснюються у стиглих деревостанах, або рубання догляду за лісом, які належать до заходів операційної лісгосподарської діяльності. На організацію технологічного процесу лісозаготівлі впливають такі фактори: обсяг виробничої програми, склад лісосічного фонду, тип лісовозних доріг, рельєф місцевості.

Організація виробничого процесу лісозаготівлі може бути різною, залежно від чого змінюється тривалість операцій і перерв у роботі. Правильно організованим виробничим процесом вважається такий, при якому сукупність затрат часу всіх операцій та перерв у роботі буде мінімальною, а тривалість операційного циклу – найменшою.

У лісозаготівельній діяльності звичайно використовуються три форми організації виробничого процесу: наскрізна, комплексна і паралельна (поопераційна). Використання кожної з них позначається на організації обліку, наприклад, визначає форму ведення обліку заробітної плати робітників на лісгосподарських підприємствах [6, с. 75].

З огляду на потребу в раціональній організації облікового процесу та при сучасному рівні техніки, машин і технологій лісозаготівлі основною формою організації є комплексна, при якій скорочуються робочий період часу та міжопераційні перерви. Організація лісозаготівельних робіт може виконуватися за режимом повного і неповного робочого тижня, за режимом багатозмінної та однозмінної роботи. Повний робочий тиждень дає змогу збільшити фонд робочого часу, обсяг виробництва та знизити собівартість продукції шляхом забезпечення сталості витрат на утримання механізмів і витрат на управління виробництвом [6].

Одне з найважливіших завдань організації лісозаготівельного виробництва в лісовому господарстві полягає у забезпеченні рівномірності випуску лісопродукції й високопродуктивній роботі. На лісозаготівлях це досягається у процесі застосування раціональної системи машин та впровадження внутрішньбригадного господарського розрахунку (використання окремих елементів обліку в лісництвах, лісосіках та ін.). Специфіка роботи на лісозаготівлях і віддаленість об'єктів роботи від місць проживання потребують чіткої організації перевезення робітників, харчування, матеріально-технічного та культурного обслуговування.

За технологічним процесом лісозаготівлі поділяються на окремі фази. Початковою є фаза лісосічних робіт, до якої входять операції від повалення дерев до навантаження на верхніх складах на рухомий склад лісосічного транспорту. Наступна фаза – вивезення заготовленого лісу з верхніх складів на кінцеві склади. Останньою є фаза нижньоскладських робіт, в яку входять операції на нижніх складах: розвантаження лісовозного транспорту, розкряжування хлестів, сортування і штабелювання лісоматеріалів [6].

У цехах лісового господарства організація лісозаготівлі іноді має деякі особливості: можливість переробки деревини на лісосіках (зруби будинків та ін.), реалізація лісопродукції частково на верхніх складах (без вивезення) та інші.

Хоча лісозаготівля не вважається сезонним виробництвом, кожен сезон має специфічні особливості, які впливають на собівартість продукції. Це потребує щоквартального планування собівартості продукції. Обсяг лісозаготівлі взимку вищий, ніж влітку, що позначається на рівні собівартості за сезонами року. За характером продукції та організації виробництва лісозаготівельне виробництво масово-поточне, що випускає однорідну продукцію (ділову деревину різної специфікації і дрова). Поточна організація виробництва дає змогу приймати виконувати роботи за кінцевою фазою, спрощує нарахування заробітної плати працівникам, зайнятим виробництвом, визначення залишків виробництва і виходу товарної продукції.

Від організації технологічного процесу лісозаготівлі залежить облік деревини. Заготовлені матеріали можуть знаходитися на різних складах (франко). В обліку лісопродукції розрізняють склади в лісі, верхні (проміжні) й кінцеві. Верхні склади розміщуються біля магістральних шляхів, розгалужень лісовозних доріг для створення у безпосередній близькості до них запасів деревини, яка забезпечує безперервну роботу лісовозного транспорту.

До кінцевих складів належать: залізничні склади, розташовані біля тарифних пунктів залізничних доріг загального користування або на власних та орендованих залізничних розгалуженнях; склади на верхніх рюмах, розташованих на околицях первинних сумісних шляхів і магістральних рік, з яких виконується передача лісоматеріалів сплавним підприємствам або у сплав, що виконується безпосередньо самим підприємством; склади у пунктах переробки деревини на пиломатеріали й іншу продукцію деревообробки; склади, на яких лісопродукція використовується для власних виробничих та господарських потреб; склад у споживачів, для яких заготовлений ліс вивозиться транспортом підприємства-постачальника [6].

Виробничий процес лісозаготівлі організований за постійним методом, тому на окремих стадіях виробництва не може бути значних залишків деревини. Однак для ритмічної, безперервної роботи

лісовозного транспорту і виконання плану вивезення до трас зимових лісовозних доріг створюються запаси підвезеної лісопродукції. Для нормальної роботи нижніх складів під час весняного та осіннього бездоріжжя, коли лісовозні дороги необхідно тимчасово закрити, на нижніх складах створюються резервні запаси хлестів.

Відомо, що показники собівартості точніше відображають величину дійсних витрат виробництва, коли найбільшу питому вагу в них займають прямі витрати. З огляду на це, найбільш обґрунтованими даними щодо показників собівартості забезпечують такі об'єкти калькулювання, які одночасно є

об'єктами обліку витрат. Проте, у сучасному лісозаготівельному виробництві повне зіставлення цих об'єктів неможливе через його комплексний характер.

За результатами вивчення особливостей лісозаготівельної діяльності здійснено спробу визначити їхній вплив на систему бухгалтерського обліку. Проведений порівняльний аналіз організаційних і технологічних особливостей лісозаготівельної діяльності підприємств лісового господарства подано на рис. 2.

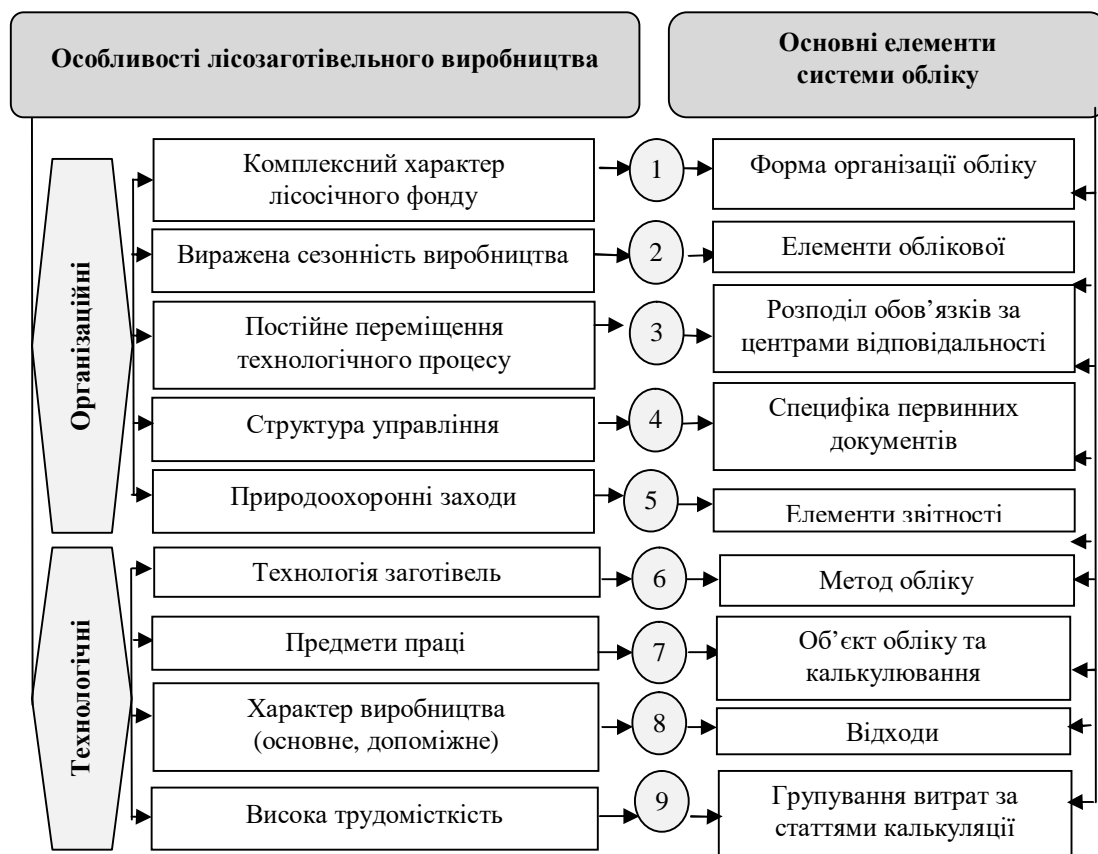


Рис. 2. Вплив організаційних і технологічних особливостей лісозаготівельного виробництва на систему бухгалтерського обліку

Джерело: розроблено автором.

Примітки: 1 – лісозаготівельне виробництво за своїм призначенням є сукупністю операцій із заготівлі деревини, які в обліку можуть відображатися за допомогою централізованої, децентралізованої або змішаної форми організації системи бухгалтерського обліку; 2 – сезонність лісозаготівлі впливає на результати діяльності підприємства, та має враховуватися в його обліковій політиці у частині обліку витрат; 3 – безперервне переміщення процесу виробництва з однієї ділянки, що освоюється, на іншу (лісосіки) потребує чіткої ієрархії центрів відповідальності з метою належного контролю витрат. Центрами відповідальності у лісозаготівлі є бригади, нижні склади, верхні склади, лісництва; 4 – однією з важливих умов організації обліку лісопродукції є своєчасне, якісне й достовірне складання первинної документації щодо заготівлі, зберігання, реалізації та використання на власні потреби лісопродукції на всіх стадіях виробництва і в місцях зберігання. Також слід враховувати, що структура управління підприємства безпосередньо впливає на графік та термін документообороту; 5 – паралельними у лісозаготівлі є природоохоронні заходи (протипожежні, облаштування лісосік відповідно до природоохоронних норм, визначених законодавством), що передбачають значні витрати і потребують належного відображення у фінансовій звітності. Основним звітом із лісозаготівлі є форма 10-ЛГ

Бухгалтерський облік

«Звіт про виконання виробничого плану по лісовому господарству». Також площа виділеного лісосічного фонду та обсяги лісозаготівлі прямо впливають на потребу проведення природоохоронних заходів, у т. ч. площ відновлення лісових масивів, очищення від порубкових залишків та негативної дії лісозаготівельного процесу на стан лісових ресурсів; 6 – технологічний процес лісозаготівельного виробництва охоплює стадії: лісосічні роботи, транспортування (вивезення) лісу, нижньоскладські роботи, які поділяються на переділи (фази), тобто є складним. З огляду на це, найбільш раціонально застосовувати попроцесний метод обліку; 7 – предметом праці є стиглий ліс на корені, що надходить в рубання у вигляді лісосічного фонду. Як результат, основною продукцією виробництва буде стовбурна деревина, зелень, хвоя, тобто об'єктом калькулювання стають види деревної сировини (деревний хлист, ділова деревина (сортименти), деревина дров'яна для технологічних потреб (деревина технологічна), дрова, хмиз та інші; 8 – лісозаготівля майже на всіх технологічних процесах має відходи (дров'яна деревина, щепи, невживана біомаса лісосічного фонду, маломірна деревина, гілчаста маса, кора, хвоя і т. ін.), що потребує належного відображення в обліку; 8 – специфічними статтями витрат у лісозаготівлі є попнева плата (плата за деревину, що відпускається на корені), збір за використання лісових ресурсів, орендна плата за орендну ділянку лісового фонду, будівництво та утримання лісовозних доріг, послуги лісовозного транспорту. Особливість групування витрат за статтями калькуляції полягає у тому, що стаття «Сировина і матеріали» відсутня, натомість основну частку в структурі собівартості продукції займає стаття «Основна і додаткова заробітна плата», оскільки лісозаготівля є трудомістким виробництвом.

Необхідність повного та раціонального використання деревної сировини зумовлює потребу у внесенні до складу лісозаготівельної продукції не тільки стовбурної деревини, але й всіх інших кореневих складових лісосічного фонду (сучкової маси, деревної зелені тощо), які вважалися раніше відходами. Без правильного розподілу витрат на всі різновиди продукції лісозаготівель неможливо визначити дійсну собівартість стовбурної деревини. У цих умовах для раціонального управління лісозаготівельним виробництвом вже недостатньо розраховувати лише собівартість заготівлі однієї стовбурної деревини.

Для достовірного визначення прибутку, рентабельності та ефективності лісозаготівель калькулювання має вестися за всією номенклатурою лісової продукції. Використання кожного виду деревної сировини як об'єктів калькулювання дасть змогу підвищити достовірність обчислення витрат виробництва, а отже – точніше визначити собівартість стовбурної деревини. Оскільки експлуатація устаткування для заготівлі деревної сировини здійснюється в єдиному технологічному процесі, то виробничі витрати на заготівлю та утримання устаткування виникають одночасно.

Для обґрунтованого обчислення собівартості кожного виду лісової продукції важливо локалізувати витрати за місцями їхнього виникнення. Така організація обліку витрат дасть змогу забезпечити пряме віднесення окремих витрат безпосередньо на продукцію.

Логічним завершенням облікового процесу, побудованого на пофазній реєстрації виробничих видатків, є пофазне калькулювання собівартості продукції лісозаготівель. Проте, згідно з чинною тимчасовою інструкцією, собівартість продукції лісоексплуатації та собівартість товарної продукції в калькуляції обчислюють загалом за лісозаготівельним процесом з урахуванням змін залишків незавершеного виробництва без поділу за фазами виробництва [14].

Відсутність інформації про витрати на кожній сучасній лісозаготівельній фазі (при лісосічних роботах, вивезенні деревини, нижньоскладських роботах) позбавляє підприємства можливості впливати на рівень витрат на окремих фазах, правильно оцінити економічну ефективність застосування нової лісосічної техніки, різних лісовозних засобів і автоматизованого нижньоскладського обладнання.

Наступна галузева технологічна особливість полягає у тому, що розпилювання й переробку деревини проводять у спеціалізованих цехах, у лісництвах та інших виробничих підрозділах, де встановлене відповідне обладнання.

Лісопилення як поточно-масове виробництво складається з кількох типів технологічних операцій: сортування пловних колод на складі за породою і діаметром залежно від поставів пилок; передача половника в цех; поздовжнє розпилення в лісопилній рамі на пиломатеріали різної довжини, ширини і товщини; оброблення на допоміжних станках; передача пиломатеріалів на склад; сортування та укладання на складі.

У системі обліку при цьому слід враховувати, що щодо лісопилення і переробки деревини необхідно формувати такі техніко-економічні показники: кількість відпрацьованих рамо-годин, кількість розпиленої власної та давальницької сировини, кількість перероблених колод, кількість виготовлених матеріалів із власної й давальницької сировини, кількість відпрацьованих робітниками людино-днів. Це означає, що врахування особливостей лісопилення і переробки деревини позначається на системі бухгалтерського обліку. Проведений порівняльний аналіз впливу організаційних та технологічних особливостей лісопилення і переробки деревини підприємств лісового господарства на систему обліку подано на рис. 3.



Рис. 3. Вплив організаційних і технологічних особливостей деревообробного виробництва на систему бухгалтерського обліку

Джерело: розроблено автором.

Примітки: 1 – деревообробне виробництво за своїм призначенням є сукупністю операцій із переробки деревини, які відображаються за допомогою централізованої, децентралізованої або змішаної форми організації системи бухгалтерського обліку; 2 – залежність від сезонності лісозаготівлі впливає на обсяги виробництва і має враховуватися у його обліковій політиці в частині обліку методів оцінки та списання запасів деревини й умов їхнього зберігання; 3 – використання напівфабрикатів дає можливість реалізації продукції майже після кожного процесу виробництва як готової або напівфабрикату, що потребує обліку за центрами відповідальності для розрахунку рентабельності виробництв (центрами відповідальності є деревообробний цех, дільниця, завод); 4 – одна з важливих умов організації обліку продукції переробки – це контроль якості з урахуванням технологічних норм; 5 – технологічний процес деревообробного виробництва охоплює лісопилне виробництво, виробництво шпону, фанери, дерев'яних плит, меблів тощо, які поділяються на переділи (фази), тобто деревообробне виробництво за своїм характером є складним і багатоступеневим. З урахуванням цього найбільш раціонально використовувати попроцесний метод обліку із застосуванням норм; 6 – предметом праці є круглі лісоматеріали, призначені для обкорування, розпилення, луцення й рубання (неділова деревина) та деревні напівфабрикати. В результаті виходом є масова продукція, однорідна за первинним матеріалом і характером виробництва (пиломатеріали різних сортів, рівнів вологості, шпон різного сорту та товщини, фанера, плити). Зазначена продукція є об'єктом обліку калькулювання з розрахунку за кубометр, квадратний метр, штуку, тону; 7 – деревообробка за всіма видами виробництв майже на всіх технологічних процесах має зворотні відходи (кора, технологічна щепка, рейки, тирса тощо), що потребує належного контролю за їхнім повним використанням у процесі виробництва і відображення в обліку; 8 – специфічними статтями витрат у деревообробці є покупні вироби та напівфабрикати, сушіння деревних матеріалів. Основну частку в структурі собівартості продукції займає стаття «Сировина і матеріали», оскільки продукція деревообробки є високоматеріаломісткою.

Облік процесів лісозаготівлі та їхньої екологізації забезпечить можливість аналізу її результатів, які дадуть змогу формувати склад й обсяги природоохоронних заходів і витрат на їхню реалізацію. Наприклад, розробка природоохоронних заходів має базуватись на результатах аналізу

вирубування лісових ресурсів, оскільки перевиконання плану лісозаготівлі призводить до погіршення екологічності середовища та зумовлює потребу в ліквідації наслідків такого впливу шляхом їхнього відновлення (як природного, так і штучного).

Викладене вище з урахуванням положень теорії сталого екологічного розвитку лісового господарства підтверджує необхідність відображення аспектів природоохоронної діяльності у бухгалтерському обліку, як невід'ємній складовій інформаційної системи підприємств лісового господарства. Це забезпечить формування екологічної інформації у бухгалтерському обліку для оптимізації витрат природоохоронної діяльності, підвищення ефективності використання лісових ресурсів, побічної продукції, зменшення відходів та викидів, підвищення ефективності результатів природоохоронної діяльності, зниження ризику і негативного впливу на навколишнє середовище й прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо її охорони.

Висновки. Організаційні особливості діяльності підприємств лісового господарства пов'язані з наявністю різних за характером і призначенням виробничих процесів. Проте встановлено, що на облік витрат найбільше впливають технологічні особливості основної діяльності лісового господарства, зокрема повнота технологічного процесу (наявність переділів лісозаготівельного та деревообробного виробництва); висока трудомісткість (лісозаготівля) і матеріаломісткість (деревообробка); наявність основної, супутньої продукції та відходів.

Основна діяльність підприємств лісового господарства (лісозаготівля, деревообробка та лісовідновлення) тісно взаємопов'язана з природоохоронною діяльністю, оскільки вона здійснює прямий вплив на її склад і обсяги. Галузеві особливості, а саме структура й обсяги виробництва, система управління, характер та призначення виробничих процесів, комплексність і складність виробництва, висока трудомісткість та матеріаломісткість, зумовлюють необхідність ведення обліку за центрами відповідальності (ділянки, бригади, ділянки, лісництва, цехи), використання попроцесного або попроцесно-нормативного методів обліку витрат, виокремлення специфічних статей витрат (будівництво лісовозних доріг, природоохоронних об'єктів, послуги лісової охорони тощо), контролю за відходами (дров'яна деревина, щепи, неживана біомаса – маломірна деревина, хвоя).

4 Список використаних джерел

1. *Богач, Б. М.* Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кан. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Б. М. Богач. – Тернопіль, 2008. – 20 с.
2. Бухгалтерський словник [Текст] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 224 с.
3. *Вовчук, Т. І.* Калькуляція собівартості продукції лісового господарства [Текст] / Т. І. Вовчук

// Науковий вісник Українського державного лісотехнічного університету. – 2005. – Вип. 15. – С. 205-210.

4. *Гордієнко, М. І.* Лісові культури [Текст] / М. Гордієнко, Ю. Дебринок, В. Маузер. – Львів : Камула, 2005. – 608 с.

5. *Евзлин, З. П.* Лесопромышленное счетоводство в связи с организацией лесопромышленных предприятий [Текст] / З. П. Евзлин. – СПб. : Тип-фия – В. Я. Мильштейна, – 1907. – 263 с.

6. *Едошин, А. Н.* Бухгалтерский учет в лесном хозяйстве [Текст] / А. Н. Едошин. – М. : Лесная промышленность, 1981. – 293 с.

7. *Ерофеева, В. А.* Совершенствование организации информационного обеспечения в современных условиях хозяйствования [Текст] / В. А. Ерофеева // Совершенствование бухгалтерского учета в городском хозяйстве в условиях хозрасчета : материалы краткосроч. семин. (Ленинград, 15-16 февр. 1990 г.) [под. ред. А. Д. Ларионова]. – Л. : ЛДНТП, 1990. – С. 8-13.

8. *Замула, І. В.* Бухгалтерський облік операцій з лісокористування [Текст] / І. В. Замула, О. В. Шавурська // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2014. – № 2 (43). – С. 179-184.

9. *Максимов, І. Г.* Счетоводство лесного хозяйства и лесопильных заводов со складочной торговлей [Текст] / И. Г. Максимов. – СПб. : Изд. книжн. склада в СПб., 1908. – 126 с.

10. *Моссаковський, В. Б.* Система контролю витрат виробництва за сучасних умов [Текст] / В. Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 16-20.

11. *Озеран, В. О.* Методика та організація обліку витрат на підприємствах лісового господарства [Текст] / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4. – С. 31-41.

12. *Сластикіна, Л. В.* Совершенствование учета затрат и калькулирование себестоимости продукции в лесозаготовительном производстве [Текст] : автореф. дис. на соискание уч. степени кан. екон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерський учет, статистика» / Л. В. Сластикіна. – Л., 1983. – 21 с.

13. *Сопко, В. В.* Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посібн. / В. В. Сопко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2002. – 578 с.

14. Тимчасова інструкція з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України : затв. наказом Держлісагентства України від 27.05.2012 р. № 202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://lespravo.org.ua/art/333Timchasova_instrukciya_z_elektronnogo_obliku_derevini_2012_rik

15. *Ткач, В. І.* Учет и анализ производственных затрат в лесозаготовительной промышленности [Текст] : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. екон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерський учет, статистика» / В. І. Ткач. – Ростов-на-Дону, 1965. – 22 с.

4 References

1. Bogach, B. M. (2008). *Orhanizatsiia vyrobnychoho obliku y analizu sobivartosti produktsii pidpriemstv lisovoho hospodarstva [Organization of production accounting and analysis of production costs of forestry enterprises]* (Dissertation abstract). Ternopil: Ternopilskyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet.
2. Butynets, F. F. (2001). *Bukhhalterskyi slovnyk [Accounting dictionary]*. Zhytomyr: PP «Ruta».
3. Vovchuk, T. I. (2005). Kalkuliatsiia sobivartosti produktsii lisovoho hospodarstva [Calculation of the cost of forest products]. *Naukovyi visnyk Ukrainського derzhavnoho lisotekhnichnoho universytetu*, No. 15, 205-210.
4. Hordiienko, M. N., Debryniuk, Yu. P., Mauzer, V. I. (2005). *Lisovi kultury [Forest cultures]*. Lviv: Kamula.
5. Evzlin, Z. P. (1907). *Lesopromyishlennoe schetovodstvo v svyazi s organizatsiiey lesopromyishlennyykh predpriyatiy [Forestry accounting in connection with the organization of timber industry enterprises]*. Sankt-Peterburg: Tipografiya V. Ya. Milshteyna.
6. Edoshin, A. N. (1981). *Buhgalterskiy uchet v lesnom hozyaystve [Accounting in forestry]*. Moskva: Lesnaya promyishlenost.
7. Erofeeva, V. A. (1990). Sovershenstvovanie organizatsii informatsionnogo obespecheniya v sovremennykh usloviyakh hozyaystvovaniya [Perfection of the organization of information support in modern conditions of managing]. In *Sovershenstvovanie buhgalterskogo ucheta v gorodskom hozyaystve v usloviyakh hozrascheta* (pp. 8-13). Leningrad: LDNTP.
8. Zamula, I. V. & Shavurska, O. V. (2014). Bukhhalterskyi oblik operatsii z lisokorystuvannia [Accounting of forest operations]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu*, No. 2(43), 179-184.
9. Maksimov, I. G. (1908). *Schetovodstvo lesnogo hazyaystva i lesopilnykh zavodov so skladochnoy torgovley [Forestry accountancy and sawmills with stock trade]*. Sankt-Peterburg: Izdatelstvo knizhnogo sklada v SPb.
10. Mossakovskiy, V. B. (2002). Systema kontroliu vytrat vyrobnytstva za suchasnykh umov [The control system of production costs in modern conditions]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, No. 9, 16-20.
11. Ozeran, V. O. & Chik, M. Yu. (2012). Metodyka ta orhanizatsiia obliku vytrat na pidpriemstvakh lisovoho hospodarstva [Methods and organization of cost accounting at forestry enterprises]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, No. 4, 31-41.
12. Slastihina, L. V. (1983). *Sovershenstvovanie ucheta zatrat i kalkulirovanie sebestoimosti produktsii v lesozagotovitel'nom proizvodstve [Improving cost accounting and calculating the cost of production in the timber industry]* (Dissertation abstract). Leningrad.
13. Sopko, V. V. (2002). *Bukhhalterskyi oblik [Accounting]*. Kyiv: Kyivskyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet.
14. Derzhlisahentstvo Ukrainy. (2012). *Tymchasova instruktsiia z elektronnoho obliku produktsii lisozahotivel, lisopyliannia i derevoobrobky na pidpriemstvakh Derzhavnoho ahentstva lisovykh resursiv Ukrainy [Temporary instruction for the electronic accounting of logging products, sawmilling and woodworking at enterprises of the State Agency for Forest Resources of Ukraine]*. Retrieved from http://lespravo.org.ua/art/333Timchasova_instrukciya_z_elektronnoho_obliku_derevini_2012_rik
15. Tkach, V. I. (1965). *Uchet i analiz proizvodstvennykh zatrat v lesozagotovitel'noy promyishlennosti [Accounting and analysis of production costs in the logging industry]* (Dissertation abstract). Rostov-na-Donu.