

УДК 657.47: [502.171:630]

М. М. Танасієва,
здобувач, асистент кафедри обліку, аналізу та аудиту,
Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, м. Чернівці

ОБЛІК ПРИРОДООХОРОННИХ ВИТРАТ В ОПЕРАЦІЙНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

М. Tanasiieva,
assistant of accounting, analysis and audit Chernivtsi National University named after Yury Fed'kovich, Chernivtsi

ACCOUNTING FOR ENVIRONMENTAL COSTS IN OPERATING ACTIVITIES FORESTRY

У статті розглянуто питання щодо вивчення економічної сутності операційної діяльності лісового господарства та її місця в сучасних умовах господарювання. Розкрито основні організаційно-технологічні особливості основної діяльності лісогосподарських підприємств. Визначено проблеми відображення природоохоронних витрат в обліку операційної діяльності лісового господарства. Наведено характеристику витрат операційної діяльності (основного виробництва) лісового господарства для можливості виокремлення в них природоохоронних витрат, з метою відображення в бухгалтерському обліку та можливості аналізу ефективності їх використання. Здійснено характеристику статей калькуляції лісогосподарської продукції, для цілей виокремлення в них поточних природоохоронних витрат. Запропоновано склад поточних природоохоронних витрат операційної діяльності лісового господарства. За результатами дослідження надано практичні рекомендації з обліку природоохоронних витрат у лісовому господарстві.

The questions for the study of the economic substance of forestry operations and its place in the contemporary economy. The basic organizational and technological features of main forestry companies. The problems reflect environmental costs in the operating account of Forestry. The characteristic operating costs (primary production) forest for the possibility of isolating them environmental costs to reflect the accounting analysis capabilities and effectiveness of their use. Done characteristic items costing forest products, for the purpose of isolating them in ongoing environmental costs. A composition of current operating costs of protected forest. The study provided practical guidance on accounting for environmental costs in forestry.

Ключові слова: лісове господарство, операційна діяльність, природоохоронна діяльність, операційні витрати, природоохоронні витрати, собівартість.

Key words: forestry, operating activities, environmental activities, operating costs, environmental costs, cost.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Рівень розвитку лісового господарства має безпосередній вплив на розвиток економіки країни, оскільки є однією із важливих галузей економіки. Сучасний стан

даної галузі економіки перебуває на досить низькому рівні в порівнянні з країнами Європи. Тому виникає потреба не тільки в ефективному та раціональному веденні лісогосподарської діяльності, а і в належному відобра-

женні її результатів в бухгалтерському обліку, який є основним джерелом інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. У сучасній обліково-економічній літературі все більшої актуальності набувають теоретико-методологічні проблеми відображення в бухгалтерському обліку природоохоронної діяльності підприємств. Якісний рівень природоохоронної діяльності у лісовому господарстві залежить від багатьох чинників, серед яких необхідно виділити такий, як повнота відображення природоохоронних витрат в обліку.

Існуюча система інформації про природоохоронну діяльність значно відстає від потреб у ній, що значно ускладнює подальше удосконалення діючого механізму лісокористування. Очевидно, що для правильного розрахунку ефективності природоохоронних заходів, необхідний точний облік природоохоронних витрат і результатів природоохоронної діяльності, причому доцільно використовувати такі показники, за якими ведеться достовірний облік. Проте в бухгалтерському обліку менш за все відображаються результати природоохоронної діяльності і витрати понесені на неї. Особливо це стосується поточних природоохоронних витрат. У більшості випадків ці витрати повністю "розчиняються" у собівартості продукції, не виокремлюючись у окремі статті бухгалтерського обліку і звітності. Тому неможливість швидко та достовірно обліковувати дані витрати і визначити результати природоохоронної діяльності, ускладнює їх оцінку й аналіз.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питання, пов'язані з реалізацією облікових функцій у системі управління витратами, доходами, результатами операційної діяльності, досліджено у працях таких вітчизняних вчених, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, З.В. Гуцайлюк, С.Ф. Голов, В.О. Ластовецький, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко. Треба зазначити, що думки щодо визначення сутності операційної діяльності згаданих науковців відрізняються.

Проблеми обліку, аналізу та контролю витрат, а також калькулювання собівартості продукції знайшли висвітлення у працях вітчизняних вчених: М.Т. Білухи, Б.М. Богача, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутиця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, О.В. Гордєєвої, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.Г. Лінника, Г.В.Максимової, М.А. Меньшикової, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкар, В.В. Сопка ін., а також зарубіжних вчених: П.С. Безруких, М.А. Вахрушиної, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, Л.В. Слестіхіной, Т.П. Карпової, Е.В. Морозової.

Спроби класифікації природоохоронних витрат зробили у своїх працях багато вітчизняних та зарубіжних авторів, зокрема, О.Ф. Балацький, І.В. Бешуля, К.Г. Гофман, Л.В. Гнилицька, О.М. Думнов, Т.А. Дьоміна, В.Н. Кіслий, К.С. Саєнко, Л.В. Сотнікова, С.В. Макар, Л.І. Максимів, Л.Г. Мельник, Є.В. Мішенін, І. Потравний, В.З. Папінко, Т.О. Кірсанова та ін. Однак загалом питання класифікації природоохоронних витрат у лісовому господарстві в існуючих наукових розробках висвітлені в незначній мірі.

Слід відзначити, що проблеми відображення в обліку природоохоронних витрат операційної діяльності

лісового господарства, в спеціальній обліково-аналітичній літературі виражені слабо та безсистемно, що й окреслює актуальність дослідження.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є характеристика витрат операційної діяльності (основного виробництва) лісового господарства для можливості виокремлення в них природоохоронних витрат для цілей відображення в бухгалтерському обліку та можливості аналізу ефективності їх використання. Відповідно до мети необхідно: визначити сутність операційної діяльності лісового господарства; окреслити організаційно-технологічні особливості основної діяльності лісового господарства, які здійснюють суттєвий вплив на організацію обліку і аналізу; здійснити характеристику статей калькуляції лісогосподарської продукції, для цілей виокремлення в них поточних природоохоронних витрат; дати практичні рекомендації з обліку природоохоронних витрат у лісовому господарстві.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Господарсько-фінансова діяльність підприємств лісового господарства на сучасному етапі їх розвитку пов'язана з витрачанням матеріальних, фінансових і трудових ресурсів. Відповідно до прийнятої класифікації діяльності підприємств лісового господарства та відповідних витрат, вона поділяється на звичайну діяльність — це будь-яка основна діяльність, яка передбачена статутом підприємства, та надзвичайну діяльність, за якої не очікується, що події або операції повторюватимуться періодично.

Звичайна діяльність поділяється на операційну діяльність, тобто витрати основної діяльності підприємства, що не належать до витрат, пов'язаних з інвестиційною чи фінансовою діяльністю підприємства. Витрати основної діяльності — це витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт і послуг), що є головною метою діяльності підприємства.

Господарська діяльність для більшості промислових підприємств, зокрема і лісових господарств, передовсім повинна базуватися на максимізації результативності операційної діяльності, що є найвагомішим та принципово важливим її видом, відповідає основній меті створення та функціонування.

В економічній літературі, нормативних актах немає єдиного визначення поняття операційної діяльності. Загалом її пов'язують зі здійсненням операцій, процесів щодо реалізації стратегії підприємства, визначеної статутом під час його створення.

Функціонування операційної діяльності підприємства є об'єктом досліджень багатьох вчених-економістів. Часто термін "операційна діяльність" замінювався на термін "виробнича діяльність". Але "виробнича діяльність" — поняття вужче за операційну діяльність, оскільки остання є однією з функціональних стратегій розвитку підприємства. Операційна діяльність суб'єкта господарювання визначена О.В. Єфімовою як "сукупність типових для умов функціонування підприємства операцій, що впливають на стабільне формування фінансового результату через високу ймовірність отримання доходів і виникнення витрат" [5, с. 206].

Таблиця 1. Характеристика основної діяльності підприємств лісового господарства

Вид діяльності	Характер робіт
Основне виробництво	<ul style="list-style-type: none"> ✓ штучне лісовідновлення; ✓ лісорозведення на землях, непридатних для використання в сільському господарстві (яри, балки, піски тощо); ✓ поєзакисне лісорозведення (за договорами); ✓ створення лісонасінневої бази (лісонасінневих плантацій, ділянок); ✓ лісогосподарські заходи з формування високопродуктивних насаджень; ✓ будівництво доріг лісогосподарського призначення; ✓ гідро-, лісомеліорація та лісоосушення; ✓ заготівля лісового насіння; ✓ лісогосподарські заходи, які включають послуги з охорони праці та відтворення диких тварин; ✓ природне лісовідновлення; ✓ охорона лісів від пошкоджень, самовільних рубок; ✓ заходи з охорони лісів від пожеж; ✓ заходи із захисту лісів від шкідників і хвороб; ✓ лісозаготівлі на лісосіках головного користування, рубках догляду за лісом, санітарних рубках; ✓ інші виробництва: деревообробка, лісохімія, видобуток живиці, виробництво товарів з відходів, виробництво консервів, побічне користування, сільське господарство
Допоміжне виробництво	<ul style="list-style-type: none"> ✓ виробництво теплової енергії; ✓ утримання електроенергетичного господарства; ✓ ремонтно-механічні майстерні; ✓ утримання й експлуатація автотранспортного парку, гужового транспорту; ✓ утримання лісових доріг лісогосподарського призначення; ✓ утримання й експлуатація спеціальних машин; ✓ промислове водопостачання; ✓ утримання й експлуатація навантажувально-розвантажувальних та інших механізмів на нижніх складах; ✓ утримання й експлуатація деревообробних верстатів; ✓ експлуатація водного флоту
Непромислове виробництво	<ul style="list-style-type: none"> ✓ невідомчий транспорт; ✓ житлово-комунальне господарство; ✓ культурно-побутові заклади; ✓ підсобні сільськогосподарські підприємства, які не беруть участі у виробництві товарної продукції

І.О. Бланк виділяє низку особливостей: мета і характер діяльності, залежність від життєвого циклу підприємства, необхідність попередньо інвестованого капіталу та значних обсягів ресурсів, орієнтація на товарний ринок, наявність операційного ризику [2, с. 104— 105]. Так, Л.А. Алексеєнко та В.М. Олексієнко визначають операційну діяльність як основний вид діяльності підприємства з метою здійснення якого воно було створене. У такому припущенні саме мета визначає економічний зміст та характер операційної діяльності [4, с. 131].

Л.Г. Ловінська стверджує, що сутність операційної діяльності підприємства проявляється через сукупність господарських операцій, здійснених упродовж звітного періоду [7, с. 60]. Характеризуючи основні відмінності операційної діяльності від інших видів, Л.А. Бернстайн вказує лише на постійну повторюваність та регулярність господарських операцій [1, с. 304].

Згідно з Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [10]. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають, що операційна діяльність — це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Операційна діяльність підприємств лісового господарства — це будь-яка основна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. До витрат операційної діяльності підпри-

ємств лісового господарства відносяться витрати основної діяльності, до яких включається собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), адміністративні витрати та витрати на збут. На підприємствах лісового господарства основна діяльність включає основне виробництво, допоміжне виробництво та непромислове виробництво (табл. 1).

Вважаємо доцільним визначити перелік робіт та послуг лісового господарства, які складають операційну діяльність підприємства, а отже, формують сукупність операційних витрат підприємства. Об'єкти, види продукції, роботи та послуги, які формують статті операційних витрат лісового господарства складають наступні групи: лісогосподарські роботи, лісозахисні роботи, гідролісомеліоративні та лісоосушувальні роботи, ліскокультурні роботи, протипожежні заходи, роботи по поєзакисному лісорозведенню за договорами, послуги, що надаються на сторону. Лісогосподарські роботи включають: витрати на відведення лісосіки під всі види рубок (рубки догляду за лісом — освітлення, прочищення, проріджування, прохідні рубки; санітарні рубки — вибіркові та суцільні; лісовідновні рубки; рубки переформування; рубки пов'язані з реконструкцією деревостанів; ландшафтні рубки), інші заходи пов'язані з веденням лісового господарства. Лісозахисні роботи передбачають витрати на поточні патологічні дослідження, витрати на вибірку свіжо заражених і висадження ловчих дерев, витрати наземних винищувальних заходів боротьби (заходи, які проводяться в природних насадженнях і в лісових культурах, переведених в лісопокривну площу), витрати на авіахімічної боротьби. Гідролі-

сомеліоративні та лісоосушувальні роботи включають витрати на осушування лісових площ, розчищення транспортних шляхів, витрати на ремонт та утримання осушувальної системи, встановлення зрошувальних систем, їх ремонт та обслуговування, встановлення простих гідротехнічних споруд та ін. Лісокультурні роботи передбачають витрати на підготовку ґрунту, садіння і висівання лісу, витрати по догляду за лісовими культурами, витрати на заготівлю лісового насіння, витрати на вирощування садивного матеріалу в розсадниках. До останніх входять заробітна плата робочих, частка витрат по утриманню механізмів (тракторів з тягачами та ін.), вартість добрив, хімічних матеріалів на покриття посівів, огороження плантацій. Протипожежні заходи включають витрати на влаштування протипожежних розривів, мінералізованих смуг та догляд за ними, будівництво доріг протипожежного призначення, організацію та утримання лісових пожежних станцій і зв'язку, утримання тимчасових пожежних наглядачів, утримання інспекторів поліції. Гасіння лісових пожеж включають витрати на заробітну плату робочих, зайнятих гасінням пожеж, витрати на транспортування робочих до місця пожежі і назад, організацію харчування, вартість хімікатів і інших засобів пожежогасіння, вартість усіх видів транспорту, вартість послуг сторонніх організацій. Роботи по пожежозахисному лісорозведенню за договорами включають витрати здійсненні на пожежозахисні роботи по лісорозведенню за договорами укладеними з іншими організаціями та установами [3, с. 125—131].

Сьогодні в Україні віднесення тих чи інших витрат до природоохоронних регламентується трьома основними документами:

— "Рекомендація про порядок складання звіту за формою 1 — екологічні витрати "Звіт про екологічні збори і поточні витрати на охорону природи", затверджена наказом Держкомстату України від 01.07.2002 р., № 253 [11];

— "Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів", затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р., № 1147 [9];

— "Інструкція по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України" № 72 від 17.07.96 р. [6].

Згідно з першим нормативним документом до складу екологічних витрат відносять: збори за забруднення навколишнього середовища (екологічні збори); затрати на капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення; поточні витрати на природоохоронну діяльність [11].

Дотримання вимог згідно з третім нормативним документом дозволяє ідентифікувати ті чи інші виробничі витрати та віднести їх до природоохоронних. Однак практика ведення бухгалтерського обліку у лісогосподарських підприємствах показує, що облік природоохоронних витрат проводиться безсистемно, а самі показники витрат не відображають їх реальної величини. Наявна інформація про природоохоронні витрати не дозволяє провести об'єктивний економічний аналіз природоохоронної діяльності підприємств, який є основою прийняття обґрунтованих ефективних управлінських рішень.

Особливо це стосується бухгалтерського обліку поточних природоохоронних витрат. У більшості випадків дані витрати змішуються з аналогічними витратами на виробництво продукції та не виділяються окремою статтею. Основна частина поточних природоохоронних витрат "розчиняється" у витратах на утримання і експлуатацію обладнання, загальновиробничих та адміністративних витратах, інших виробничих витратах. Відповідно до Інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України поточні витрати (зазначені вище) відносяться на статтю "Загальногосподарські витрати". До цієї ж статті відносять компенсаційні платежі за використання природних ресурсів, в той же час, витрати, пов'язані з використанням природної сировини в складі відрахувань для покриття витрат на геологорозвідку та геологорозшуку корисних копалин, на рекультивацію земель, плати за деревину, продану на пні (попнева плата), та за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів відносяться на статтю "Сировина і матеріали" [6, ч. 1, ст. 3 (п. 17.5)].

Ясна річ, що найбільшу частку в сукупності операційних витрат займає собівартість лісопродукції, яка виникає внаслідок проведення лісогосподарських робіт. Зважаючи на техніко-організаційні особливості лісогосподарської діяльності, основною методологічною проблемою є калькулювання собівартості лісогосподарської продукції. Історично складені об'єктивні умови функціонування підприємств лісового господарства призвели до того, що в питаннях обчислення витрат виробництва і собівартості продукції ще немає остаточної установленної стандартності. Передусім це викликано тим, що на різних стадіях виробництва, фактично не завершуючи його, можна отримати готову до реалізації продукцію. Крім того, висока трудо- і енергомісткість лісогосподарського виробництва вимагає особливо ретельних розрахунків при обчисленні собівартості продукції (калькуляції витрат). До того ж в калькуляції собівартості продукції лісового господарства важко відстежити природоохоронні витрати, які дозволяють побачити реалізацію природоохоронних заходів підприємства.

Тому важливим і актуальним питанням на сьогоднішній день є удосконалення методики визначення калькуляції собівартості лісопродукції, з урахуванням екологічного фактору як важливого чинника підвищення конкурентоспроможності лісопродукції і ефективності виробництва в цілому. Важливість цієї проблеми підтверджує жвава дискусія між провідними вченими щодо зміни офіційних методик визначення собівартості лісопродукції, проте урахування ними природоохоронних витрат розмите і нечітке.

Основні аспекти, пов'язані з розв'язанням поставлених питань, розглядались у працях З. Рижавського, С. Родіонова, С. Гітліна, Т. Шапоринського, В. Полякова, А. Шенберга, І. Синякевича, І. Шера, Ч. Гаррісона та інших науковців.

На основі інформації системи обліку та звітності підприємства здійснюється калькулювання собівартості продукції. У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах

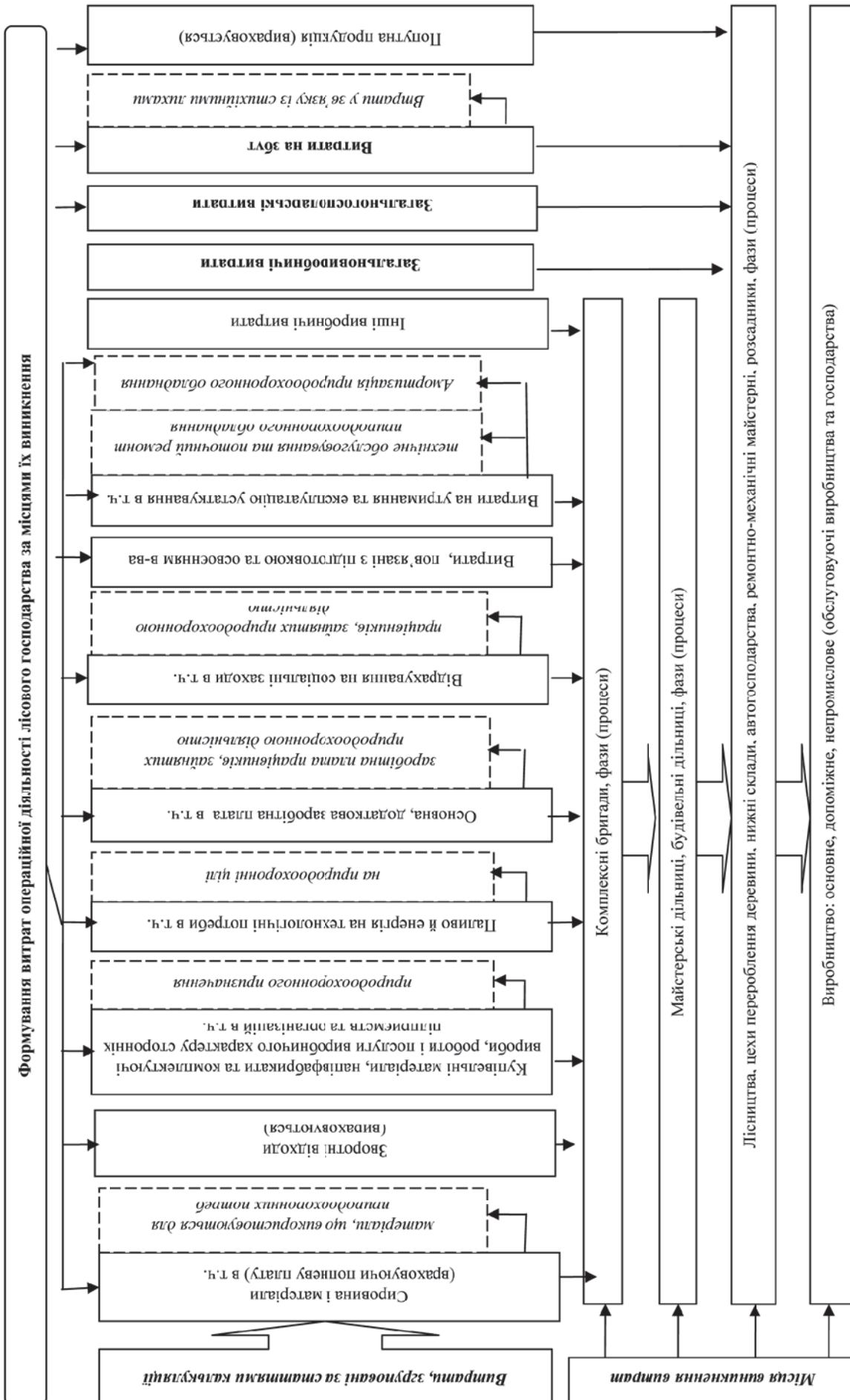


Рис. 1. Формування витрат виробництва лісгосподарських підприємств за місяцями їх виникнення із виокремленням природоохоронних витрат

Розробка автора.

лісового господарства зазначено, що калькулювання собівартості — це визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду продукції (робіт, послуг) [8]. Методичними рекомендаціями передбачено такі калькуляційні статті: сировина і матеріали, зокрема попнева плата; покупні матеріали (деревина, куплена від лісогосподарської діяльності), комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій; паливо і енергія на технологічні цілі; зворотні відходи (вираховуються); основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальне страхування; витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва продукції; витрати на утримання і експлуатацію устаткування, зокрема послуги лісовозного транспорту на вивезенні деревини; витрати з утримання, експлуатації та будівництву лісовозних доріг; загальновиробничі витрати; загальногосподарські витрати; попутна продукція (вираховується); інші виробничі витрати.

На наш погляд, для можливості виокремлення статей природоохоронних витрат та формування детальної обліково-аналітичної інформації про них, а також контролю над ними, наведені вище калькуляційні статті потребують уточнення та деталізації. Схема формування витрат операційної діяльності за місцями їх виникнення із виокремленням природоохоронних витрат наведена на рисунку 1.

Собівартість товарної продукції лісозаготівлі в калькуляції розраховується по лісозаготівельному процесу в цілому без поділу на фази виробництва з урахуванням змін залишків незавершеного виробництва на один кубометр товарної продукції.

За статтю "Сировина і матеріали" відображається вартість лісопродукції від рубок догляду за лісом, отриманої внаслідок лісогосподарської діяльності, відпущеної на кінцеві склади. Попнева плата — це плата за фактично заготовлену кількість лісопродукції у звітному періоді. Примітка: підприємствам, які здійснюють лісозаготівельну діяльність в порядку рубок головного користування виділяють лісосічний фонд. Основним документом на право рубання і вивезення заготовленого лісу у відведених лісосіках є лісорубний квиток. Відпущення лісу на корню з державних лісів відбувається за плату. Плата за ліс, що відпускається на корню стягується по лісовим таксам, що диференційовані за породами деревини, якістю, сортаментами (велика, середня, дрібна), за лісоекономічними поясами, лісотаксовими розрядами. Грошова оцінка неповаленого лісу по лісовим таксам називається попневою платою. За статтю "Попнева плата" відображаються суми попневої плати за лісосіки відведені в підсочення, а також пні призначені для осмолення.

У бухгалтерському обліку попнева плата з рахунка списується на витрати виробництва щомісячно, по мірі фактичної рубки лісосічного фонду, пропорційно середньорічній вартості одного кубічного метра ділової деревини і дров.

При заготівлі і вивезенні деревини у хлистах попнева плата визначається і списується на собівартість лісозаготівель по середньорічній вартості знеособленого кубометра. При виявлених розбіжностях у наявності лісосічного фонду проти лісорубних квитків більше 10

% підприємство проводить перерахунок попневої плати. У тих випадках, коли вихід ділової деревини збільшений за рахунок дров'яної деревини — перерахунок не проводиться. У кінці року може бути залишена несписаною вартість попневої плати за лісосічний фонд, по якому одержано дозвіл (відстрочку) на вирубку у наступному році.

Витрати за статтю калькуляції "Сировина і матеріали" включаються безпосередньо до собівартості окремих видів продукції та замовлень. Треба зазначити, що по лісозаготівлях в дану статтю включається тільки попнева плата. Всі матеріали, списані безпосередньо на лісозаготівлі (трос, дрот та інші) включаються в статтю "Покупні матеріали, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій".

Для вироблення економічно обгрунтованого підходу до об'єктивного відображення в обліку витрат на лісозаготівлю калькуляційну статтю "Сировина і матеріали", в якій відображається тільки попнева плата, варто замінити на статтю "Попнева плата", що буде реально відображати фактичні витрати при калькулюванні собівартості заготовленої деревини та відображати економічну сутність цих витрат при формуванні собівартості продукції і доходу підприємств лісового господарства.

При заготівлі лісу, первинній обробці і розкряжуванні хлестів частина деревини перетворюється у відходи: гілки, сучки, обрізки, верхівки. При обрізанні сучків у лісі лісосічні відходи залишаються на лісосіках. При вивезенні дерев з кронами відходи накопичуються на нижніх складах, що дає більші можливості для їх повного використання. Зворотні відходи — це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. До зворотних відходів не належать: залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів, підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг); попутна продукція, що одержується одночасно з цільовим (основним) продуктом в єдиному технологічному процесі.

До статті калькуляції "Покупні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій" включається вартість: покупних матеріалів, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що підлягають додатковій обробці на даному підприємстві; вартість деревини заготовленої під час рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства, та інших рубок; послуг виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій по виконанню окремих операцій по виготовленню продукції, обробці сировини і матеріалів, які можуть бути прямо віднесені на собівартість конкретних видів продукції. Вартість покупних матеріалів, комплектуючих виробів напівфабрикатів і послуг виробничого характеру включається безпосередньо до собівартості окремих видів і замовлень.

Витрати на покупні матеріали, що використовуються в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу і упакування продукції, віднесення яких безпосередньо до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включаються до собівартості продукції в такому порядку: а) встановлюються норми витрат цих матеріалів на кожний вид продукції; б) відповідно до встановлених норм витрат та цін матеріалів встановлюються кошторисні ставки на одиницю продукції, які періодично переглядаються відповідно до зміни норм витрат матеріалів або цін; в) фактичні витрати на зазначені матеріали включаються до собівартості окремих видів продукції, товарної продукції та незавершеного виробництва пропорційно до кошторисних ставок.

До статті калькуляції "Паливо і енергія на технологічні цілі" відносяться витрати на всі види палива і енергії (як одержані зі сторони, так і виготовлені самим підприємством), що безпосередньо використовуються в процесі виробництва продукції. При незначній питомій вазі палива і енергії на технологічні цілі вартість їх може відноситися на витрати по утриманню і експлуатації устаткування. Витрати палива і енергії на опалення будинків і споруд, внутрішнє і зовнішнє освітлення і різні господарські потреби відображаються за статтями загальновиробничих і загальногосподарських витрат, а на приведення в дію устаткування (рухова енергія) — за витратами на утримання і експлуатацію устаткування. Витрати на покупну енергію складаються з витрат на її оплату за встановленими тарифами.

До статті калькуляції "Основна заробітна плата" відносяться витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно з прийнятими лісогосподарським підприємством системами оплати праці, у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції.

У зазначеній статті показується основна заробітна плата робітників, зайнятих на основних і допоміжних роботах. До основних і допоміжних робітників лісозаготівель відносяться: вальщики лісу; робітники, які зайняті розчищенням снігу і вирубкою чагарників навколо дерев, призначених до рубки, збиранням і спалюванням зрубаних чагарників і сучків, очисткою лісосік від лісосічних залишків після зимової заготівлі; лісоруби, які виконують комплекс робіт по заготівлі деревини (включаючи розрубку у лісі заготовленої деревини на короткому, розколювання дров, складання їх у стоси, окучування довгоміру; робітники по відбору на корені дерев для розробки на спеціальні сортименти з виконанням всього комплексу лісозаготівельних робіт; лебідники на трелюванні, штабелюванні і навантаженні лісу на рухомий лісовозний транспорт; трактористи на трелюванні і вивезенні деревини, чокерувальники, трелювальники кіньми; обрубувачі сучків (включаючи операторів сучкорізних машин і ліній); обкорувачі деревини, навальщики-звальщики деревини; водії лісовозних автомобілів; кранівники (машиністи), зайняті на навантаженні і розвантаженні лісовозного транспорту; розмітники хлестів; розкрязувальники, оператори напівавтоматичних ліній по розвантаженню, подачі, розкрязуванню хлестів і штабелюванню сортиментів; штабелювальники деревини; робітники, зайняті прийомкою лісофон-

ду, підготовкою лісосік, трелювальних волоків і навантажувальних пунктів у лісі, влаштуванням місць для профілактичного обслуговування механізмів і зберігання ПММ, влаштуванням обігрівальних приміщень, освітлювальної мережі і засобів зв'язку, а також поточним утриманням волоків і влаштуванням верхніх складів; робітники по прибиранню деревних відходів на нижніх складах та ін. На цю статтю відноситься також оплата праці перелічених робітників за перебазування з одного місця роботи на інше.

Облік основної заробітної плати робітників, зайнятих на основних і допоміжних роботах, ведеться у розрізі виробництв і цехів.

До статті калькуляції "Додаткова заробітна плата" відносяться витрати на виплату виробничому персоналу лісогосподарського підприємства додаткової заробітної плати, нарахованої за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До статті калькуляції "Відрахування на соціальне страхування" включаються: витрати на Єдиний соціальний внесок — обов'язків платіж до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування з метою забезпечення страхових виплат за поточними видами загальнообов'язкового соціального страхування. Розмір внеску визначається у процентах від заробітної плати і становить — залежно від класу професійного ризику виробництва — від 36,76% до 49,7%.

Калькуляційна стаття "Витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва продукції" включає витрати на: 1) освоєння нових виробництв, цехів та агрегатів (пускові витрати); 2) підвищені витрати на виробництво нових видів продукції в період їх освоєння, а також витрати на підготовку і освоєння випуску продукції, не призначеної для серійного або масового виробництва; 3) підготовчі роботи до лісозаготівель (влаштування тимчасових споруд для обслуговування лісосічних і нижньо-складських виробництв), вирубка підліску і сухостійних дерев, влаштування тимчасових доріг та заготівлі лісохімічної сировини; 4) винахідництво і раціоналізацію; 5) відрахування на створення і впровадження нової техніки.

До статті калькуляції "Витрати на утримання і експлуатацію обладнання" відносяться витрати на утримання і експлуатацію спеціалізованого технологічного обладнання, яке використовується на лісосічних роботах, нижньоскладських, лісозаготівельних операціях (бензо- і електропилки, сучкорізних пристроїв, трелювальних лебідок, стаціонарних і пересувних навантажувально-розвантажувальних механізмів, отокових механізованих ліній і т. ін.) і у деревообробці до допоміжного виробництва не відносяться. У зв'язку з цим витрати, які пов'язані з роботою вказаних машин і пристроїв, враховуються на рахунку "Витрати по утриманню і експлуатації обладнання" — без розподілу за видами механізмів. Витрати по експлуатації кранів, які обслуговують як лісозаготівельні операції, так і навантаження лісу у вагони, враховуються попередньо на рахунку "Допоміжні виробництва". Розподіл врахованих витрат проводиться пропорційно відпрацьованим машино-змінам.

По статті "Інші виробничі витрати" відображаються: амортизація основних засобів, не включена до складу витрат допоміжних виробництв або у витрати на утримання і експлуатацію обладнання (навантажувальні та інші естакади і т.д.); вартість ремонтних матеріалів, заробітна плата робітників та інші витрати, пов'язані з поточним і капітальним ремонтами основних засобів, амортизація яких відображається у даній статті; виробничі витрати при спускненні деревини з гір і при розробці деревини на короткомірні сортименти; вартість деревини і матеріалів, витрачених на обладнання місць для стоянки і профілактичного обслуговування машин і механізмів (крім обладнання утеплених боксів і стоянок, які відображаються у статті "Витрати на підготовку і освоєння виробництва") і для зберігання пального і змащувальних матеріалів, на обладнання обігрівальних приміщень, освітлювальної мережі і засобів зв'язку, на обладнання навантажувальних пунктів у лісі. Вартість деревини, витраченої на вказані цілі списується по собівартості.

Перелік номенклатури статей, які слід відносити до загальновиробничих витрат наведений в додатку 2 Інструкція по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України № 72 [6]. Загальновиробничі витрати розподіляються між різними видами продукції, об'єктами пропорційно до суми заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг) і витрат на утримання та експлуатацію устаткування.

Ясна річ, що загальновиробничі природоохоронні витрати є частиною витрат з удосконалення виробничого процесу і спрямовані на його екологізацію. Тому до загальновиробничих природоохоронних витрат слід відносити: витрати, пов'язані з управлінням природоохоронного апарату, а саме: на утримання апарату управління структурних підрозділів; на оплату робіт (послуг) еколого-інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням екологічно безпечного виробництва; витрати на службові відрядження працівників зайнятих природоохоронною діяльністю у межах норм, передбачених законодавством; витрати на повне відновлення основних засобів природоохоронного призначення та капітальний ремонт у вигляді амортизаційних відрахувань на реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт засобів, що належать підприємству, а також тих, що перебувають у користуванні підприємства за умовами оренди (лізингу), обчислені за їх балансовою вартістю відповідно до встановлених норм, включаючи прискорену амортизацію активної її частини; витрати на пожежну і сторожову охорону (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств за пожежну та сторожову охорону) та ін.

До статті калькуляції "Загальногосподарські витрати" належать: 1) витрати на обслуговування виробничого процесу (аналогічні переліченим в статті "Загальновиробничі витрати"); 2) витрати на пожежну і сторожову охорону (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств пожежну та сторожову охорону); 3) поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (очисних споруд), витрати на захоронення екологічно небезпечних

відходів, оплата послуг сторонніх організацій щодо приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод, інші види поточних витрат на збереження природи, платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу в межах лімітів; 4) витрати, пов'язані з управлінням виробництва: матеріально-технічне забезпечення апарату управління підприємства та його структурних підрозділів, включаючи транспортне обслуговування; оплата робіт (послуг) консультаційного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням виробництва, зберіганням і реалізацією продукції, включаючи послуги щодо зміни структури управління приватизованим підприємством, а також передбачених законодавством обов'язкових аудиторських перевірок; оплата робіт із сертифікації продукції та ін.; 5) витрати на службові відрядження у межах норм, передбачених законодавством; 6) витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів та ін.

Витрати на управління природоохоронною діяльністю можуть бути представлені витратами на оплату послуг юристів, поточні видатки з управління і планування, які не були віднесені до перерахованих вище груп. Сюди ж відносяться витрати з опрацювання інформації природоохоронного характеру. Витрати на ліквідацію наслідків стихійних лих (пожеж, сніголамів, буреломів, вітровалів), а також витрати, що виникають у зв'язку з розчищенням старих завалів, очисткою ґрунтових вод і рекультивацією землі та боротьбою зі шкідниками й хворобами деревостанів.

До статті калькуляції "Витрати на збут" належать витрати на реалізацію продукції, зокрема: на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних, перевалочних, пакувальних, транспортних і страхувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін; на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін; на сплату експортного (вивізного) мита та митних зборів; на рекламу і перепродажну підготовку товарів.

Статті калькуляції "Попутна продукція" включає вартість попутної продукції, одержаної одночасно з основним (цільовим) продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначається для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам. Крім того, в дану статтю включаються залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції. Попутна продукція самостійно не калькулюється. Її вартість, обчислена за визначеними цінами, вираховується із собівартості готової продукції. Під час калькулювання продуктів, одержаних в комплексних виробництвах, вартість попутної продукції виключається із підсумкової собівартості виробництва усього комплексу продуктів, а величина витрат, що залишається після цього,

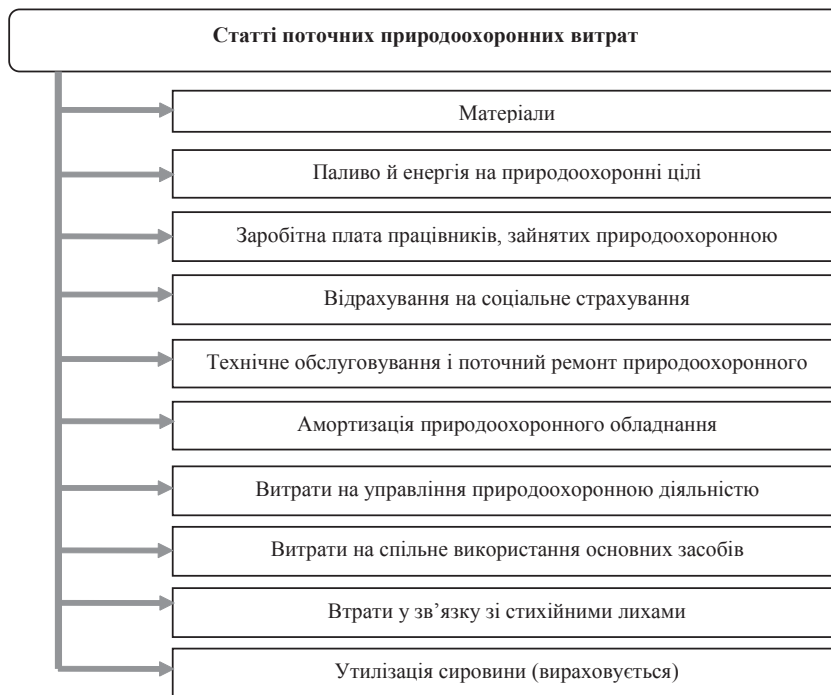


Рис. 2. Класифікаційні групи поточних природоохоронних витрат лісового господарства

вважається витратами на основний (цільовий) продукт. Кількість та вартість попутної продукції відображається у даній статті калькуляції з розділом за видами із знаком мінус (-).

З урахуванням викладеного вище, попередніх досліджень [12] та галузевих особливостей лісового господарства ми зробили спробу виокремити класифікаційні групи поточних природоохоронних витрат (рис. 2).

Удосконалення існуючої системи обліку природоохоронних витрат дозволить вирішити такі завдання:

- 1) оцінити значення природоохоронної діяльності в економіці підприємства, її вплив на формування кінцевих показників його роботи;
- 2) планувати, нормувати, аналізувати природоохоронні витрати, виявляти напрямки їх зниження;
- 3) налагодити систему внутрішньовиробничих відносин між окремими підрозділами підприємства при розподілі витрат і результатів природоохоронної діяльності;
- 4) оцінити фінансування наслідків природокористування, його впливу на рівень ціноутворення.

Для вирішення цих завдань можна запропонувати кілька напрямків. Найрадикальнішим шляхом є введення самостійної калькуляційної статті, наприклад, "Витрати на природоохоронну діяльність", яка б носила комплексний характер і включала б усі види поточних витрат із виконанням робіт природоохоронних заходів. Виділення самостійної статті передбачає складання відповідного кошторису витрат і механізму їх віднесення на ті чи інші види продукції.

У випадку, коли введення самостійної калькуляційної статті не ефективно або вимагає значної трудомісткості розрахунків, тоді поточні природоохоронні витрати окремими елементами можуть включатися у відповідні типові статті калькуляції, але з обов'язковим їх виокремленням, наприклад, "в тому числі на приро-

доохоронну діяльність". Як і у першому випадку, потрібно виділити природоохоронні витрати у складі елементів витрат, в першу чергу таких, як "Допоміжні матеріали", "Паливо та енергія", "Оплата праці", "Амортизація".

Також не менш важливим питанням, яке потребує вирішення при можливості обліку природоохоронних витрат, є їх диференціація на умовно-постійні та умовно-змінні відносно об'єму площ, що очищаються та обсягу виконуваних природоохоронних робіт, а також відносно обсягу виробництва продукції. Наприклад, затрати матеріалів на нейтралізацію шкідників та хвороб відносяться до умовно-змінних витрат, оскільки вони зростають із обсягом уражених площ деревостанів та зростанням кількості пошкоджених дерев, тоді як розмір нарахованої амортизації чи витрат на поточний ремонт основних засобів природоохоронного призначення в деяких межах не залежить від кількості знищених шкідників і тому відноситься до умовно-постійних. Виокремлення частки умовно-постійних витрат із суми поточних природоохоронних витрат дозволить оцінити їх ефективність, пов'язану із продуктивністю деревостанів за рахунок знешкодження причин ураження.

Діюча практика обліку природоохоронних витрат показує, що ряд заходів, які мають чітко виражений природоохоронний характер, не відносяться до таких і витрати по них відносяться на інші види діяльності, наприклад, охорону праці. До таких заходів, до прикладу, можна віднести установку засобів з відведення шкідливих викидів (скидів) на робочих місцях.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

З урахуванням викладеного та галузевих особливостей лісового господарства було виокремлено класифікаційні групи поточних природоохоронних витрат.

Підбиваючи підсумок, можна зазначити, що для налагодження обліку природоохоронних витрат на лісогосподарських підприємствах, в першу чергу, необхідно розробити перелік обладнання, робіт та послуг, що будуть відноситися до природоохоронних. У подальшому необхідно розробити шифри природоохоронних витрат, аналітичні та синтетичні рахунки, диференційовані відповідно до місця виникнення витрат та до видів природоохоронної діяльності, а також відповідні первинні облікові документи. У такому разі природоохоронні витрати будуть відображатися на відповідному рахунку, наприклад, "Витрати на природоохоронну діяльність" та окремо враховуватися в собівартість продукції. За умови недоцільності відкриття окремого синтетичного рахунку, за наявності розробленого переліку робіт та послуг природоохоронної діяльності стане можливим виокремлення даних витрат у відповідних статтях калькуляції лісопродукції.

Отримані результати будуть використані у подальших дослідженнях при визначенні методики обліку й аналізу природоохоронної діяльності у лісовому господарстві.

Література:

1. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л.А. Бернстайн; [пер. с англ.; научн. ред. перевода И.И. Елисева; гл. ред. сери. Я.В. Соколов]. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 624 с.
2. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. — К.: Ника- Центр, 1998. — 544 с.
3. Едошин А.Н. Бухгалтерский учет в лесном хозяйстве / А.Н. Едошин. — М.: Изд-во "Лесная промышленность", 1981. — 295 с.
4. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) / Уклад. Л.М. Алексеєнко, В.М. Олексієнко. — Тернопіль: Астон, 2003. — 672 с.
5. Ефимова О.В. Финансовый анализ / О.В. Ефимова. — [3-е изд., перераб. и доп.]. — М.: Бухгалтерский учет, 1999. — 352 с.
6. Інструкція по плануванню, обліку і калькуюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України № 72 від 17.07.96 р.
7. Ловінська Л.Г. Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємств / Л.Г. Ловінська // Фінанси України. — 2003. — № 11. — С. 58—65.
8. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України: Наказ Державного комітету лісового господарства України від 08.11.2002 р., № 146 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.kadrlis.com.ua/normativna_baza.htm
9. Перелік видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів, затверджений постановою КМУ від 17.09.96 р. № 1147 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP961147.html
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": затв. Наказом Міністерства фінансів України № 87 від

31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

11. Рекомендація про порядок складання звіту за формою 1 — екологічні витрати "Звіт про екологічні збори і поточні витрати на охорону природи", затверджена наказом Держкомстату України від 01.07.2002 р. № 253 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.uazakon.com/document/spart68/inx68358.htm>

12. Цюга М.М. Класифікація природоохоронних витрат лісового господарства в бухгалтерському обліку / М.М. Цюга // Галицький економічний вісник № 3 (36). — Тернопіль. — 2012. — С. 136—145.

References:

1. Bernstajn, L.A. (1996), *Analiz finansovoj otchetnosti: teorija, praktika i interpretacija* [Financial Statement Analysis: Theory, Practice and Interpretation], Finansu i statistika, Moscow, Russia.
2. Blank, I.A. (1998), *Upravlenie pribyl'ju* [Management profit], Nika-Centr, Kyiv, Ukraine.
3. Edoshin, A.N. (1981), *Buhgalterskij uchet v lesnom hozjajstve* [Accounting for Forestry], Lesnaja promyshlenost, Moscow, Russia.
4. Alekseienko, L.M. and Oleksienko, V.M. (2003), *Ekonomichnyj tлумachnyj slovnyk: vlasnist', pryvatyzatsiia, rynek tsinnykh paperiv (ukrains'ko-anhlijs'ko-rosijs'kyj)* [Economic Explanatory Dictionary: ownership, privatization, market securities (Ukrainian-English-Russian)], Aston, Ternopil', Ukraine.
5. Efimova, O.V. (1999), *Finansovyj analiz* [Financial analysis], 3rd ed, Buhgalterskij uchet, Moscow, Russia.
6. The Ministry of Forestry of Ukraine (1996), "Instructions for planning, accounting and calculation of cost of goods (works, services) in Ukraine's forestry", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0459-96> (Accessed 20 Nov 2015).
7. Lovins'ka, L.H. (2003), "The concept of financial results in the accounting system of enterprises", *Finansy Ukrainy*, vol. 11, pp. 58—65.
8. State Forestry Committee of Ukraine (2002), "Guidelines for formation of the cost of goods (works, services) in Ukraine's forestry", available at: http://www.kadrlis.com.ua/normativna_baza.htm. (Accessed 20 Nov 2015).
9. Cabinet of Ministers of Ukraine (1996), "List of activities belonging to environmental measures", available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP961147.html (Accessed 25 September 2015).
10. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (Standard) 1 "General Requirements for Financial Reporting"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 20 Nov 2015).
11. State Statistics Committee of Ukraine (2002), "Recommendation on procedure of reporting form 1 - environmental costs "Report on environmental charges and operating costs for the protection of nature"", available at: <http://www.uazakon.com/document/spart68/inx68358.htm> (Accessed 27 March 2007).
12. Tsiuha, M.M. (2012), "Classification of environmental spending forestry accounting", *Halyts'kyj ekonomichnyj visnyk*, vol. 3, no. 36, pp. 136—145.

Стаття надійшла до редакції 02.12.2015 р.